

**PRINCIPI FONDAMENTALI PER IL COORDINAMENTO DEL SISTEMA  
TRIBUTARIO E RICORSO ALLA DELEGA LEGISLATIVA IN MATERIA DI  
FEDERALISMO FISCALE**

di

**Roberto Pignatone**

*(Professore Associato di Diritto Tributario,  
Università di Palermo)*

9 marzo 2011

**Indice**

**Capitolo 1 - Premessa**

- 1.1 Introduzione
- 1.2 I dubbi sulla costituzionalità della legge di delega n. 42 del 2009
- 1.3 L'uso 'diffuso' della delega legislativa

**Capitolo 2 – Le ‘trasformazioni’ dello strumento della delega legislativa**

- 2.1 La delega legislativa nella Costituzione e le sue trasformazioni
- 2.2 Delega legislativa e principi fondamentali, nel dibattito scientifico e nella giurisprudenza della Corte costituzionale

### **Capitolo 3 -La cornice costituzionale per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, in riferimento alla potestà legislativa tributaria**

- 3.1 L'evoluzione del concetto di '*sistema tributario*' ed il nuovo Titolo V
- 3.2 L'assetto del riparto della competenza legislativa esclusiva in materia tributaria
- 3.3 Il coordinamento e la determinazione dei principi
- 3.4 Gli orientamenti della giurisprudenza costituzionale

### **Capitolo 4 - L'adozione dello strumento della delega legislativa per la determinazione dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario.**

- 4.1 I principi e criteri direttivi in materia di principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nella legge n. 42 del 5 maggio 2009
- 4.2 Considerazioni conclusive

## 1. Premessa

**1.1.** Con la conclusione - tutto sommato piuttosto rapida<sup>1</sup> se si considera la rilevanza e complessità del provvedimento<sup>2</sup> - del cammino parlamentare del cosiddetto disegno di legge “Calderoli”<sup>3</sup> trasformatosi nella legge 5 maggio 2009, n. 42, dal titolo “*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’art. 119 della Costituzione*”<sup>4</sup>, nonché con l’avvio dell’articolato procedimento in esso previsto di elaborazione ed approvazione dei decreti legislativi, il fuoco del dibattito politico e scientifico si è spostato sulle soluzioni tecniche da adottare nei provvedimenti attuativi della delega in corso di redazione.

D'altronde sono incontestabili il peso politico<sup>5</sup> e l'interesse scientifico<sup>6</sup> rivestiti dalle scelte che governeranno l'introduzione nel nostro ordinamento di un sistema di

---

<sup>1</sup> Il cammino del disegno di legge è durato in tutto poco più di sei mesi. Presentato dal Governo con il numero A.S. 1117 al Senato il 15 ottobre 2008, è stato approvato in via definitiva dallo stesso Senato, dopo il passaggio con modifiche alla Camera, il 29 aprile 2009. Con tono sarcastico, ad introduzione di un intervento aspramente critico, è stato osservato: “*L’attuazione del federalismo fiscale sembra oggi essere divenuta una esigenza indifferibile del sistema*” (De Fiore C., *Note critiche sul federalismo fiscale*, [www.costituzionalismo.it](http://www.costituzionalismo.it), 18.6.2009).

<sup>2</sup> Trova tutti concordi la valutazione della estrema complessità e difficoltà dell’intervento riformatore, per tale ragione definito “coraggioso” da Gallo F., *I capisaldi del federalismo fiscale, Diritto e pratica tributaria*, 2009, I, p. 219. Cfr. anche Melis G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta “fiscalità di vantaggio”: profili comunitari*, *Rassegna Tributaria*, 2009, 4, p. 1001. Non è un caso che nel disegno di legge delega recante disposizioni per l’adeguamento dell’ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (poi trasformato nella legge 5 giugno 2003, n. 131, c.d. “legge La Loggia”) “*la disciplina delle relazioni finanziarie sia rimasta sullo sfondo, operandosi un rinvio ad un <futuro, diverso e più complesso provvedimento>*” (Piciocchi P., *Autonomia finanziaria: alcune riflessioni sul fondo perequativo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2002, I, p. 736).

<sup>3</sup> Sul cui testo, con le modifiche via via intervenute, si è sviluppato per gran parte il dibattito tra gli studiosi. Di ciò deve essere tenuto conto, poiché in sede di approvazione sono stati apportati correttivi per taluni degli aspetti oggetto di critica.

<sup>4</sup> Per una prima, ma approfondita, valutazione delle principali questioni emergenti dal testo approvato cfr. Ragucci G., *La legge delega per l’attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, *Rassegna tributaria* 2010, pp. 736 ss.; Stevanato D., *I <tributi propri> delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, *Diritto e pratica tributaria*, 2010, I, p. 395 ss.; Giovanardi A., *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, *Rivista di diritto tributario*, 2010, I, pp. 29 ss.; Rivoecchi G., *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, *Rivista di diritto tributario*, 2010, I, pp. 49 ss.; Della Valle E., *Il c.d. federalismo fiscale nell’ottica del tributarista: nihil sub sole novi*, [www.costituzionalismo.it](http://www.costituzionalismo.it), 18.05.2010; De Fiore C., *Note critiche*, cit.; AA. VV., *Il «federalismo fiscale». Commento alla legge n. 42 del 2009 (a cura di Ferrara A. e Salerno G.M.)*, *Jovene Napoli*, 2010; AA.VV., *Il federalismo fiscale (a cura di Nicotra V., Pizzetti F., Scozzese S.)*, *Donzelli Editore Roma*, 2009.

<sup>5</sup> In considerazione di tale peso politico, con ampio anticipo, Gallo F., *Federalismo fiscale, Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XIV, Roma 1996, p. 5, sottolineava “[...] l’esigenza di un <accordo> politico e organico generale, il più possibile trasparente, non rinegoziabile ex post e sganciato, comunque, dalle manovre congiunturali. Un tale accordo dovrebbe tradursi in una legge quadro generale che fissi preventivamente, in modo articolato e con regole precise, l’area dell’autonomia e quella della solidarietà riducendo nel contempo la eccessiva discrezionalità dello Stato nella determinazione dei trasferimenti agli enti decentrati”.

<sup>6</sup> Molteplici sono le discipline coinvolte (tra cui diritto costituzionale, diritto tributario, contabilità pubblica, scienza delle finanze) per un tema che, fino a vent’anni fa, era considerato dai più uno dei tanti ambiti della speculazione teorica. Cfr. Ferrari G.F., *Il federalismo fiscale nella prospettiva comparatistica*, AA. VV. *Federalismo, sistema fiscale, autonomie (a cura di Ferrari G.F.)*, *Donzelli Editore Roma*, 2010, 5 ss.

federalismo fiscale - quella che è stata riconosciuta come *una delle riforme maturate in quest'ultimo decennio la cui attuazione avrà relevantissimi effetti ordinamentali*<sup>7</sup> - ed accresciuti dalle tante *'non scelte'* o, se si preferisce, dai tanti *'rinvii'*<sup>8</sup> – di cui si dirà in seguito – che contraddistinguono la legge di delega<sup>9</sup>.

Codesto attuale *'superamento'*, però, è soltanto *apparente* e può risultare addirittura *proficuo* ai fini della conduzione di un'analisi sulle questioni di fondo che interessano la legge di delega approvata.

Soltanto *apparente* in quanto le opzioni centrali adottate dal Parlamento connotano profondamente tutta la successiva fase di attuazione e sono suscettibili di autonoma valutazione ai fini del controllo giurisdizionale affidato alla Corte costituzionale<sup>10</sup>, anche se essa potrà essere pienamente svolta soltanto con il compiersi

---

<sup>7</sup> Così Gallo F., *I capisaldi*, cit., p. 219, che individua i tre capisaldi del federalismo fiscale: “[...] - una ragionevole ripartizione dei presupposti di imposta tra Stato, regioni ed enti locali, che eviti contrapposizioni e sconfinamenti e coinvolga le stesse regioni nella relativa scelta; - la preservazione dello svolgimento dell'autonomia tributaria degli enti locali dal rischio di una eccessiva, indebita ed invasiva espansione della potestà legislativa tributaria delle regioni medesime [...]; - la definizione a regime di regole fiscali distributive e redistributive che siano rispettose dei principi di uguaglianza e solidarietà, pur senza contraddire il principio di autonomia e il suo corollario di autosufficienza finanziaria nello svolgimento delle funzioni (quest'ultimo fissato dall'art. 119, 4° comma, Cost.)”.

<sup>8</sup> Di tecnica del rinvio e di “fuga dalla decisione” aveva parlato, a proposito del nuovo Titolo V, D’Atena A., *La difficile transizione. In tema di attuazione della riforma del titolo V*, in *Le Regioni*, 2002, p. 306. Numerosi sono i contributi scientifici nei quali vengono contestati al legislatore delegante rinvii su temi essenziali. Perciò, sul consenso pressoché unanime, riscosso dal disegno di legge, si è annotato: “[...] dietro questo largo favore vi sono ragioni plurime: non solo la generale e diffusa opinione circa la necessità, non più rinviabile, di attuare la principale leva della riforma federale del 2001 ma, soprattutto, la consapevolezza diffusa che si tratta solo di un piano di lavoro, perché i contenuti essenziali devono essere ancora scritti. Il rinvio delle decisioni che contano ha consentito di superare molti nodi [...]. La stessa decisione di ricorrere al procedimento della delega, anziché, alla strada maestra di una legge organica, è significativa e, nella migliore delle ipotesi prefigura il lavoro di un'intera legislatura.” (Morrone A., *Prime riflessioni sul disegno di legge in materia di “federalismo fiscale”*, *Forum di quaderni costituzionali*, 30 novembre 2008, pp. 1-2). Per Marongiu G., *Difficoltà attuative per il federalismo fiscale*, *Corriere tributario* 2009, p. 1823, il provvedimento “oggi è poco più del frontespizio e dell'indice di un libro le cui pagine sono ancora bianche”.

<sup>9</sup> Se riferita agli equilibri esistenti all'avvio della riforma in commento, acquista un significato particolare la seguente notazione, contenuta in una trattazione di carattere generale redatta con riferimento a contesti politici certamente differenti di Cervati A.A., *Legge di delegazione e legge delegata*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XXIII, Giuffrè Milano, 1973, p. 953 nota 43: “Non può tacersi d'altronde che in talune ipotesi il ricorso alla delega, per una maggioranza parlamentare non omogenea e poco sicura delle proprie scelte legislative, può costituire il modo per eludere delle decisioni definitive, operando solo delle scelte di principio e formulando delle direttive, la cui effettiva realizzazione, attuabile solo entro il limite di tempo indicato dal legislatore delegante è in sostanza rimessa totalmente al Governo e all'apparato amministrativo”.

<sup>10</sup> Sull'idoneità della legge di delegazione ad essere censurata per illegittimità costituzionale avanti la Corte, si veda la sentenza n. 224/1990. E' tuttavia opportuno riportare quanto ricordato dallo stesso Presidente della Corte costituzionale all'apertura di un seminario organizzato proprio sull'argomento: “La Corte, nonostante non siano mancate questioni a riguardo, ha solo in due circostanze censurato una legge di delega: nel primo remoto precedente (sentenza n. 47 del 1959) con riferimento alla mancanza di <qualsiasi accenno a principi e criteri>; nel secondo, piuttosto recente (sentenza n. 280 del 2004, relativa alla cosiddetta ‘legge La Loggia’), con riferimento al contrasto fra l'oggetto <minimale> della delega [...] e le disposizioni che [...] viceversa indirizzavano <l'attività delegata del Governo in termini di determinazione-innovazione>” (Bile F., *Seminario sulla delega legislativa*, in AA.VV., *La delega legislativa*, Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta 24 ottobre 2008, Giuffrè Milano 2009, p. XVI).

dell'attività di produzione dei decreti legislativi<sup>11</sup>.

Addirittura *proficuo*, perché l'intervenuta approvazione della legge fa confidare in una maggiore serenità nella valutazione delle argomentazioni proposte, che non dovrebbero più apparire quali strumentali tentativi di frapporre ostacoli all'avviato cammino della sospirata riforma<sup>12</sup>.

Certamente, da un punto di vista assolutamente astratto, sarebbe stato preferibile affrontare preliminarmente e con maggiore attenzione alle possibili ricadute future gli eventuali profili di difficile compatibilità con i principi della nostra Costituzione<sup>13</sup>, non trascurando segnali di allarme e suggerimenti, e provvedere a rettificare talune impostazioni ed a correggere le disposizioni più *'a rischio'*. Ciò non è avvenuto e, probabilmente, possono essere addotte giustificazioni che attengono, soprattutto ai *'tempi della politica'* ed alla necessità di negoziare con gli altri interlocutori<sup>14</sup>.

Nonostante questa mancanza iniziale nel controllo politico<sup>15</sup>, non sembra corretto

---

<sup>11</sup> In sede di dibattito sul disegno di legge, alle obiezioni sulla legittimità della delega è stato opposto, infatti, che essa è *"un atto che andrà letto in connessione con i decreti legislativi che saranno emanati in sua attuazione"* (Bertolissi M., *La delega per l'attuazione del federalismo fiscale: ragionamenti in termini di diritto costituzionale*, *Federalismo fiscale*, 2008, p. 93), richiamando a tal fine quanto affermato dalla Corte costituzionale nelle sentenze nn. 481/2005 e 308/2002 ed ordinanze nn. 228/2005 e 248/2004.

<sup>12</sup> In precedenza, in effetti, alle (poche) voci critiche levatesi sullo specifico tema oggetto del presente contributo, sulle quali ci si intratterà in seguito, si è contrapposta una reazione che considerava le obiezioni fondate sul rispetto dei principi costituzionali pericolose per il cammino della riforma e sottolineava l'esigenza di pervenire comunque alla rapida approvazione del provvedimento. Un esempio si rinviene nelle parole di Mario Bertolissi all'audizione in Senato: *"Premesso che non tutte le deleghe sono uguali, occorre però considerare che [...] laddove vi siano state impugnative, queste sono state sistematicamente rigettate dalla Corte sulla base del seguente sotterraneo e carsico argomento: <meglio qualcosa che niente>! A maggior ragione tale ordine di considerazioni vale in presenza del primo vero tentativo di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, che – come è noto – per il passato è stato attuato, a detta di tutti e della stessa Corte, in forme non adeguate. Ritengo pertanto che qualunque proposta rappresenti sicuramente un progresso rispetto alla situazione di fronte alla quale ci troviamo."* (Bertolissi M., *Audizione di esperti alle Commissioni Riunite 1°, 5° e 6° del Senato della Repubblica nella indagine conoscitiva sui disegni di legge di attuazione dell'art. 119 della Costituzione in materia di federalismo fiscale del 12 novembre 2008 – resoconto stenografico n. 2*). Ma anche da voci critiche verso la bozza di provvedimento è venuto l'incitamento comunque a procedere: *"E' certo però che non è più tempo di aspettare Godot: bisogna rimboccarsi le maniche tutti, affinché si arrivi ad un risultato ragionevole, per dare finalmente un volto al federalismo italiano. A meno che non si preferisca lasciare tutto a metà del guado"* (Morrone A., *Editoriale. Il punto sul "federalismo fiscale"*, *Federalismo fiscale*, 2008, p. 16).

<sup>13</sup> Per un'ampia disamina della giurisprudenza costituzionale di interesse per il federalismo fiscale, si veda *Servizi Studi e Bilancio dello Stato Senato della Repubblica – Camera dei Deputati, Aspetti di rilievo costituzionale del federalismo fiscale, Dossier n. 57 – Documentazioni e ricerche n. 20, Roma 2008 e Nota breve (ottobre 2008), Temi di federalismo fiscale. I principi costituzionali, Roma 2008*.

<sup>14</sup> D'altronde, sull'uso intensivo della delega legislativa, è stato giustamente notato: *"I fattori che hanno condotto la legislazione delegata ad assumere un simile ruolo nel sistema delle fonti sono l'opportunità a disposizione del Governo, da un lato, di <incassare il dividendo> politico derivante dall'approvazione parlamentare della legge di delega e, dall'altro, di riservare ad una fase governativa successiva l'adozione della relativa disciplina di dettaglio"* (Zaccaria R. – Albanesi E., *La delega legislativa tra teoria e prassi*, in AA.VV., *La delega legislativa, Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta 24 ottobre 2008*, Giuffrè, Milano, 2009, p. 338).

<sup>15</sup> Cui *"non si sostituisce e non si sovrappone"* il sindacato della Corte che deve svolgersi *"su un piano diverso, con la funzione di preservare l'assetto delle fonti normative e, con esso, il rispetto dei valori a tutela dei quali detto compito è predisposto"* (sentenza 171/2007, in materia di decreto legge). Sembra utile riportare l'impetoso giudizio di Bertolissi M. (*Il Parlamento abdica e il Governo legifera: appunti sulla disciplina dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti alla luce della sentenza n.*

tralasciare, proprio nella consapevolezza dell'importanza della riforma in corso per il futuro del nostro Paese<sup>16</sup>, la considerazione di aspetti problematici riguardanti la piena osservanza dei limiti e delle condizioni dettati dalla Carta fondamentale. Oltre che nell'interesse della tutela della coerenza interna dell'ordinamento giuridico, sarebbe, infatti, da incoscienti non preoccuparsi degli effetti dirompenti che potrebbero sortire da un ipotetico contenzioso costituzionale ove questo si concludesse con la declaratoria di illegittimità costituzionale di talune delle disposizioni chiave della riforma<sup>17</sup>.

**1.2** Tra le questioni dibattute in dottrina sulla legge di riforma, talune attengono al rapporto della legge n. 42/2009, in quanto legge di delegazione, con la Costituzione, come d'altro canto era prevedibile per una legge di riforma che, nella sua stessa intitolazione, si propone attuativa di norma costituzionale<sup>18</sup>.

Sul punto le poche<sup>19</sup> voci dissenzienti avevano formulato osservazioni che

---

156/1985 della Corte costituzionale, *Rassegna Tributaria*, 1986, I, p. 93) su passate esperienze di deleghe fiscali: "Come dire – in tema di delegazione legislativa ex art. 76 Cost. – che eventuali illegittimità possono ascriversi al Parlamento che delega (e questo è il caso che ci riguarda); al Governo che attua la delega; ancora al Parlamento che eventualmente controlla in via preventiva la legislazione delegata; al capo dello Stato che emana il decreto legislativo. E se, in specie, è la legge di delega a rivelare profili di incostituzionalità in rapporto al contenuto minimo stabilito dall'art. 76, allora significa che il Parlamento – lungi dall'essere stato espropriato dal Governo – ha esso stesso direttamente e preventivamente omissso di esercitare una funzione che gli è stata riservata a garanzia di prerogative che non sono soltanto sue: rectius, che non sono – in ultima analisi – affatto sue, ma dei cittadini."

<sup>16</sup> Il riconoscimento dell'importanza della riforma è posto a fondamento anche di gran parte delle opinioni critiche. Ancora nel verbale della medesima audizione in Senato dinanzi alla Commissioni riunite si legge (la sottolineatura è nostra): "Il terzo elemento di criticità [...] va a mio parere ravvisato nel fatto che in questo processo così importante di attuazione del Titolo V, con il quale si intende definire una forma diversa di Stato, passando attraverso l'autonomia finanziaria o – chiamiamola così – il federalismo fiscale, chi in realtà venga emarginato sia il Parlamento e, più in generale, gli organi rappresentativi." (Groppi T., Audizione di esperti alle Commissioni Riunite 1°, 5° e 6° del Senato della Repubblica nella indagine conoscitiva sui disegni di legge di attuazione dell'art. 119 della Costituzione in materia di federalismo fiscale del 12 novembre 2008 – resoconto stenografico n. 2).

<sup>17</sup> A tale ipotesi, seppur con scetticismo sull'esito, allude Morrone A. (*Prime riflessioni*, cit., p. 5): "In ogni caso, pare difficile ipotizzare, alla fine di un percorso lungo e complesso che il primo strumento di attuazione non solo dell'art. 119 della Costituzione, ma dell'intera riforma del titolo V (se si esclude la legge n. 131 del 2003), possa essere dichiarato illegittimo tout-court dalla Corte Costituzionale senza un'attenta valutazione, prima ancora dei suoi contenuti prescrittivi, delle conseguenze politico-costituzionali che potrebbero derivare dall'annullamento di una legge approvata dal Parlamento magari con quello stesso larghissimo consenso delle autonomie, che ha portato al varo del suo progetto preliminare".

<sup>18</sup> Pur sottolineando "il merito di tentare di colmare il vuoto normativo ponendosi come legge generale di coordinamento della finanza pubblica, in espressa attuazione dell'art. 119 Cost.", contesta la scelta di un'attuazione ad esso limitata anziché estesa all'intero Titolo V, Rivosecchi G., *La delega in materia di federalismo fiscale e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: un'occasione mancata*, in [www.amministrazioneincammino.it](http://www.amministrazioneincammino.it), p. 3. Di diverso avviso si mostra Cabras D., (Il processo di attuazione della legge delega in materia di federalismo fiscale: il ruolo del Parlamento, 10 giugno 2009, in [www.federalismo.it](http://www.federalismo.it), n. 11/2009), secondo il quale "la legge n. 42, infatti, appare in realtà attuativa più che del solo art. 119, del titolo V della Costituzione nel suo complesso che, nelle more del riconoscimento di autonomia di entrata e, sotto numerosi profili, di spesa a Regioni ed enti locali, è risultato per molti aspetti privo di effettività".

<sup>19</sup> Proprio il limitato insorgere di voci critiche ha indotto ad affermare: "La legge delega sul federalismo fiscale (l. 5 maggio 2009, n. 42) è un vero e proprio capolavoro mediatico, essendo riuscita a veicolare il messaggio secondo cui, in base alle <magnifiche sorti e progressive> del federalismo, si passerà da

meritano indubbiamente attenzione.

Un primo filone di interventi critici attiene alla forma in cui la delega è espressa e ne contesta la coerenza con le condizioni ed i limiti imposti dall'art. 76 della Costituzione<sup>20</sup>.

Tra le osservazioni più frequenti, quelle sulla genericità di principi e criteri direttivi nonché degli oggetti<sup>21</sup>.

E' stato addirittura affermato che *“niente, nella legge, è chiaramente identificato”* e che la precisazione di molti aspetti è stata rinviata al legislatore delegato, tanto che *“per questa insufficienza di contenuti, si può avanzare il dubbio di una non piena conformità della legge alla Costituzione per <difetto di delega>. Infatti il suo oggetto non è definito ed è rinviato al Governo un numero eccessivo di decisioni”*<sup>22</sup>. Ed ancora: *“La legge delega sul federalismo fiscale approvata dal Parlamento non costituisce <una svolta storica> ma è solo un contenitore ricco di principi più ampi della portata della delega e più avaro nella precisazione dei criteri direttivi che dovrebbero lasciare prevedere le forme di imposizione per i diversi livelli di governo locale”*<sup>23</sup>.

Altri hanno, invece, espresso dubbi sul procedimento previsto per la redazione dei decreti legislativi<sup>24</sup>.

Molto è stato scritto sul mancato utilizzo della Commissione Bicamerale per le questioni regionali, anche a prescindere dall'integrazione della sua composizione ai sensi dell'art. 11 della legge costituzionale n. 3/2001.

Veniva già segnalato in termini generali, in sede di audizione al Senato, dove si parlava di un Parlamento *“espropriato due volte: la prima nella predisposizione dei decreti legislativi, perché siamo di fronte ad una delega che lascia ampio campo libero al Governo, con la collaborazione della Commissione paritetica ... Il secondo fattore di emarginazione delle Assemblee rappresentative sta nella funzione di gestione, adeguamento e controllo dei nuovi meccanismi che è affidata – a norma dell'art. 4 – ad*

---

*un sistema accentrato di finanza derivata (in cui è lo Stato a decidere quali e quanti tributi riscuotere, salvo trasferirne il gettito agli enti sub-statali), ad un sistema capace invece di garantire una spiccata autonomia tributaria alle Regioni e agli enti locali territoriali, <padroni> di decidere il livello del prelievo in funzione dell'entità della spesa pubblica da erogare, in un trade-off tra tassazione ed intervento pubblico mutevole a seconda delle inclinazioni emergenti nelle diverse comunità locali”* (Stevanato D., *I <tributi propri>*, cit., p. 395).

<sup>20</sup> Condizioni e limiti sulla cui effettività, soprattutto alla luce della giurisprudenza costituzionale, si dirà in seguito. Per un'ampia rassegna cfr. Bellocchi M. – Giovannetti T. – Iannuccilli L. (a cura di), *La delega legislativa, Quaderno predisposto in occasione del Seminario di studio in Roma, Palazzo della Consulta 24 ottobre 2008*, [www.cortecostituzionale.it/informazione/studi\\_ricerche.asp](http://www.cortecostituzionale.it/informazione/studi_ricerche.asp).

<sup>21</sup> Si osserva, però, con evidente intento assolutorio: *“La genericità dei principi e dei criteri direttivi [...] è apparsa come una via priva, per ragioni politiche e tecniche, di alternative e percorsa dal legislatore con piena consapevolezza, al fine di potere avviare la realizzazione del federalismo fiscale”* (Cabras D., *Il processo*, cit.).

<sup>22</sup> Perez R., *I tributi delle regioni*, in AA.VV., *La legge delega sul federalismo fiscale*, *Giornale di diritto amministrativo*, 2009, (8), p. 817.

<sup>23</sup> Si tratta del giudizio fortemente critico di De Mita E., *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Giuffrè Milano, 2009, p. 85.

<sup>24</sup> Sul ruolo dei diversi organi previsti dalla legge 42 del 2009 nel rapporto tra federalismo fiscale e forma di governo cfr. Tucciarelli C., *Federalismo fiscale, ma non solo: la legge n. 42 del 2009*, AA.VV., *Il <federalismo fiscale>*, cit., pp. 3 ss. e Caravita di Toritto B., Art. 3 (*Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale*) e Art. 4 (*Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale*), AA.VV., *Il <federalismo fiscale>*, cit., pp. 82 e 87 ss.

*una Conferenza permanente ad hoc ...*”<sup>25</sup>.

A proposito della previsione della Commissione parlamentare per l’attuazione del federalismo fiscale si è lamentato che illegittimamente il nuovo organo parlamentare aperto ai rappresentanti delle autonomie, istituito in virtù di una disposizione di legge ordinaria, finisca per esautorare [...] la c.d. ‘bicameralina’, prevista dall’art. 11 della l. cost. n. 3 del 2001, realizzando una *“evidente e [...] anche inutile frode alla volontà del legislatore costituzionale del 2001”*<sup>26</sup>. E già nel corso del dibattito sulla riforma del Titolo V, era stata sostenuta l’inaccettabilità della *“disattivazione [...] di una norma costituzionale”*, poiché *“la riserva di Assemblea non è sotto alcun aspetto condizionata all’attuazione del primo comma dell’art. 11, e cioè all’allargamento della Commissione bicamerale per le questioni regionali”*<sup>27</sup>.

Il ruolo dei pareri nel procedimento di delegazione e nella successiva attuazione è, d’altro canto, sempre stato oggetto di controversi giudizi. *“Da un punto di vista politico, assegnare un compito siffatto agli organi parlamentari risponde certo alle ragioni per le quali talora si fa ricorso alla delega: nella non-volontà, nella incapacità, di porre direttamente – con la legge formale – le norme di base della disciplina, garantendo questo interesse e sacrificando quello, si sposta in capo al Governo il compito di scegliere, limitandosi alla fissazione di principi generalissimi (sui quali è assai più facile dirsi d’accordo), e allo stesso tempo ci si riserva un’ulteriore spazio di intervento e contrattazione in sede di commissione”*<sup>28</sup>.

E le apposite *“commissioni di monitoraggio”* istituite dal provvedimento, di dichiarata suggestione comparatistica ma considerate estranee ai ruoli istituzionali, sono state accusate di determinare la *“marginalizzazione delle Assemblee elettive”*<sup>29</sup>.

---

<sup>25</sup> Groppi T., Audizione, cit..

<sup>26</sup> D’Andrea A., *Prima del (o comunque insieme al) decentramento fiscale occorrerebbe definire funzioni e compiti amministrativi delle autonomie territoriali*, Diritto e pratica tributaria, 2009, I, pp. 246-247.

<sup>27</sup> *“[...] la riserva di Assemblea e il carattere garantistico della disciplina costituzionale postulano che il procedimento si svolga interamente e soltanto in Parlamento [...] non si può accettare una interpretazione del sistema costituzionale che consenta a un atto normativo costituzionale (quale sarebbe la legge di delega) la disattivazione, sia pure ‘eventuale’ e soltanto per un periodo di tempo limitato e con riferimento a un settore definito, di una norma costituzionale (in questo caso l’art. 11 in entrambi i suoi commi)”* (Pizzetti F., Audizione del Presidente dell’A.I.C. al Senato sulla revisione del Titolo V, parte II, della Costituzione. Risposte dei soci dell’A.I.C. ai quesiti, [www.associazionedeicostituzionalisti.it](http://www.associazionedeicostituzionalisti.it)).

<sup>28</sup> Ambrosi A., *Deleghe legislative e riforme tributarie: questioni vecchie e nuove sull’art. 76 Cost.*, in Rivista di diritto tributario, 2001, (3), p. 429. Del ruolo di *“consulente del vero centro di decisione politica”* assunto dal Parlamento in caso di deleghe ‘ampie’ parla Ruotolo M. (Delega legislativa, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, vol. III, Giuffrè, Milano, 2006, p. 1769).

<sup>29</sup> Rivoecchi G., *La delega*, cit., pp. 3-4. Il riferimento è, in particolare, alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica prevista dall’art. 5 della legge, che - aspetto decisamente singolare – non è direttamente istituita dalla legge (che pure ne esplicita minuziosamente compiti e funzionamento) ma è oggetto anch’essa di apposita disposizione di delega. Sulla necessità di un organismo siffatto si era espresso Antonini L., *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 2004, I, pp. 436-437: *“Il contenzioso costituzionale e i forti attriti tra Stato, Regioni e Enti locali che in modo ricorrente negli ultimi anni si sono sviluppati in Italia in occasione della manovra finanziaria, nel confronto con l’esperienza spagnola e tedesca, dimostrano come anche nel nostro Paese possa ritenersi fondamentale l’introduzione di un organo avente come specifica mission quella di garantire la coerenza complessiva del sistema finanziario pubblico nel suo complesso; soprattutto nell’attuale fase di transizione”*.



Per contro, nel caso specifico, particolare rilievo è stato riconosciuto alla missione affidata alla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, prevista dall'art. 4 della legge, dove possono proficuamente attivarsi, nell'attività istruttoria, meccanismi di collaborazione politica, territoriale e tecnica.<sup>30</sup>

Più direttamente legato al tema qui affrontato è, comunque, il profilo della scelta dello strumento della delegazione in rapporto con il ruolo che specificamente il Parlamento era questa volta chiamato a svolgere.

Sul punto c'è stato chi ha parlato di “*dismissione*”<sup>31</sup> e di “*assedio alla cittadella*”<sup>32</sup> del Parlamento, di un ruolo del Parlamento “*assolutamente marginale*”<sup>33</sup>, di “*grande escluso*”<sup>34</sup>.

Lo stesso tema della nostra riflessione può trovarsi così enunciato in termini generali in un giudizio espresso con efficace sintesi: “*Di fronte a una riforma così profonda dell'intero assetto istituzionale e finanziario, sarebbe stato preferibile evitare la strada del decreto delegato per affrontare il percorso di una legge ordinaria approvata a seguito di approfondita discussione di ogni singola disposizione da parte dei due rami del Parlamento. Come avvenuto per lo Statuto del contribuente e la legge n. 241 del 1990 (leggi che esprimono rispettivamente i principi generali dell'ordinamento tributario e dell'ordinamento amministrativo), anche le disposizioni attuative dell'art. 119 della Cost., riguardando i rapporti finanziari e tributari tra Stato, Regioni ed enti locali avrebbero potuto essere contenute in una legge ordinaria*”<sup>35</sup>.

---

<sup>30</sup> Per una valorizzazione di tale strumento cfr. Caravita di Toritto B., Art. 4, cit., p. 88.

<sup>31</sup> Bifulco R., *Il Parlamento nella tenaglia degli esecutivi: il federalismo fiscale e la riforma del Senato*, in [www.nelmerito.it](http://www.nelmerito.it): “Ciò che invece lascia seriamente perplessi è, se è permesso il termine, la <dismissione> sostanziale del Parlamento come luogo di decisione e, soprattutto, di formazione dell'opinione pubblica ... una <perversa> alleanza tra governo e autonomie territoriali che, di fatto, tende a concentrare importanti poteri nella sfera degli esecutivi ovvero a rafforzare, se non blindare, le scelte del governo con l'appoggio delle autonomie territoriali, un momento prima che esse arrivino in Parlamento.”

<sup>32</sup> Bifulco R., *Il Parlamento*, cit.: “Il ddl sul federalismo fiscale ci mostra un vero e proprio assedio alla cittadella del Parlamento attraverso un progressivo accentramento di poteri decisionali negli esecutivi.”

<sup>33</sup> “Il ruolo del Parlamento è assolutamente marginale, sia nella fase di elaborazione dei decreti delegati sia a regime. Non è prevista alcuna sede in cui il Parlamento possa esprimere anche solo una valutazione in ordine ai modi e termini del coordinamento tributario/finanziario tra i diversi livelli di governo. Nel complesso, viene fortemente accentuato il ruolo degli esecutivi, sia di quello centrale sia dei livelli di governo sub statali, a scapito delle assemblee. In osservanza alla ratio sottesa alla previsione della riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, sarebbe invece auspicabile il riconoscimento di un ruolo maggiore per le assemblee ed, in particolare, per il Parlamento. Questo, non solo nella fase di predisposizione dell'impianto normativo di attuazione del federalismo, ma certamente anche nella successiva fase di sua operatività, prevedendo che le scelte di coordinamento tributario finanziario tra i vari livelli siano compiute nell'ambito della manovra di bilancio” (Carinci A., Osservazioni al disegno di legge n. 1117 nel federalismo fiscale, 19 novembre 2008, [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), pp. 7-8).

<sup>34</sup> “Ma, ancora una volta, il grande escluso è il Parlamento [...] è abbastanza ovvio, inoltre che il passaggio parlamentare non può ritenersi surrogato dall'intervento successivo delle autonomie regionali e locali, dato che proprio il valore che l'art. 119 Cost. assegna ai principi di coordinamento finanziario non può che implicare un coinvolgimento effettivo dell'organo di rappresentanza e di garanzia degli interessi nazionali” (Morrone A., Editoriale, cit., pp. 4-5).

<sup>35</sup> Uricchio A., *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma <Calderoli>*, Diritto e pratica tributaria, 2009, I, p. 286.

**1.3** Un aspetto, infatti, finora rimasto appena accennato nel dibattito e perciò ancora in ombra – sì da indurre chi scrive ad elaborare questo scritto - è lo specifico profilo della verifica, alla luce del quadro dei principi costituzionali e dell'interpretazione fornita dalla Corte costituzionale, della legittimità del ricorso all'utilizzo 'diffuso' dello strumento della delegazione legislativa<sup>36</sup>.

L'aggettivo "diffuso" mostra come non ci si intenda ovviamente riferire all'utilizzo *tout court* dello strumento della delegazione, previsto e consentito dall'art. 76 Cost.<sup>37</sup>, bensì all'ipotesi – realizzatasi nel caso specifico – che con esso si copra l'intera materia del provvedimento.

Si osservi, preliminarmente, come la scelta di utilizzare lo strumento della delegazione legislativa caratterizzi fin dall'origine le iniziative tese all'introduzione degli elementi essenziali del federalismo fiscale nel nostro ordinamento e rappresenti, pur nella differenziazione delle motivazioni politiche e delle specifiche soluzioni proposte, un segno di singolare continuità.

Ci si riferisce al disegno di legge Giarda<sup>38</sup> ed alla proposta di legge approvata dal Consiglio regionale della Lombardia<sup>39</sup>, i due più significativi precedenti<sup>40</sup> del

---

<sup>36</sup> Non mancano giudizi severi sull'uso della delegazione legislativa in materia fiscale. Cfr. Fantozzi A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, *Rivista di diritto tributario*, 2005, I, p. 4, secondo cui nella materia tributaria l'abuso della legge delega si sostanzia in un triplice aspetto, nel ricorso alla delegazione al Governo della normazione in modo sistematico, nella filosofia dell'ampia delega e nella delegazione permanente. Ancora più pesante De Mita E., *L'evoluzione del principio di legalità, in Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, IV ed., Giuffrè Milano, 2000, p. 173: "Il potere legislativo delegato è oggi un potere incontrollato del Governo, che è libero di inventare tutte le forme di imposizione al di fuori di ogni criteri, posto che la Corte ha ricondotto alla sua 'piena discrezionalità politica' non solo le integrazioni e modificazioni, ma anche nuove forme di tassazione purché non sconfinino nell'irragionevolezza o nell'arbitrio".

<sup>37</sup> Peraltro c'è anche chi tende a negare che il principio di riserva di legge ex art. 23 Cost. comporti necessariamente un'interpretazione restrittiva delle disposizioni in tema di delegazione nella materia tributaria: "Il fatto che la Corte – a fronte del principio costituzionalmente intangibile del necessario consenso all'imposizione tributaria – abbia comunque ritenuto legittima la prassi tendente ad identificare il decreto delegato, in luogo della legge di delega, quale fonte delle scelte di politica tributaria, conferma come la stessa Corte intenda la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., non già come una riserva in favore di un determinato atto-fonte, bensì come una manifestazione della suprema necessità che ogni decisione di politica tributaria sia in toto contenuta in atti provenienti da organi democraticamente legittimati" (Coralì E., *Cittadini, tariffe e tributi*, Giuffrè 2009, p. 46). Sul rapporto tra delegazione legislativa e riserva di legge in materia tributaria cfr. Fedele A., *La riserva di legge*, AA.VV., *Trattato di diritto tributario* (a cura di A. Amatucci), Cedam Padova, 1994, vol. I tomo I, pp. 171 ss.

<sup>38</sup> A.C. 3100 "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale" presentato alla Camera dei deputati il 29 settembre 2007.

<sup>39</sup> Il ddl era stato presentato alla Camera come A.C. 2844 il 27 giugno 2007 ed al Senato come A.S. 1676 il 28 giugno 2007, con il titolo "Nuove norme per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione". Stevanato D., *Il federalismo fiscale come trasferimento del gettito nelle aree di produzione. La questione*, in *Dialoghi di diritto tributario* 2008, 4, p. 26, vede nella proposta della Regione Lombardia "[...] un drastico ridimensionamento della funzione (re)distributiva e solidaristica del prelievo tributario, ed una rivisitazione del principio del beneficio come presupposto giustificativo del prelievo fiscale [...] attribuendo agli enti pubblici territoriali una forte compartecipazione al gettito erariale, le imposte pagate darebbero diritto ad un maggiore godimento di servizi su base locale. Dietro a questo disegno c'è dunque un'idea, per quanto sui generis, di commutatività: uno scambio tra tributi pagati e spesa pubblica spendibile nel territorio".

provvedimento approvato dal Parlamento.

Seppur in misura differente, nei tre provvedimenti troviamo un massiccio ricorso alla delega, nel cui conferimento essi si esauriscono, ma di tale scelta, dal forte contenuto sia tecnico sia politico, non viene offerta alcuna giustificazione, foss'anche vaga o generica.

Sembra che essa sia avvertita come una soluzione necessitata, tanto da non richiedere neanche una spiegazione, salvo quella, ricorrente ma poco utile, nella quale si ripete che il contenuto estremamente tecnico<sup>41</sup> delle regole da dettare non si presterebbe ad un 'celere' esame d'aula del dettaglio normativo<sup>42</sup> e si citano gli esempi delle principali riforme fiscali realizzate mediante 'grandi' deleghe.<sup>43</sup>

Nella stessa relazione di accompagnamento al disegno di legge poi trasformato nella legge n. 42 del 2009, che pure contiene una diffusa e dotta dissertazione sulle tematiche federalistiche ed un'ampia disamina delle disposizioni proposte, nulla viene precisato in proposito.

Unica indicazione, seppur indiretta ma da non sottovalutare anche per l'autorevolezza della fonte, proviene da un passaggio dell'intervento svolto dal Ministro

---

<sup>40</sup> Per un esame comparato dei due disegni di legge cfr. Ragucci G., *La legge delega per l'attuazione dell'art 119 Cost. Due proposte a confronto*, in *Rivista di diritto tributario* 2008, I, pp. 687 ss.

<sup>41</sup> Era stato affermato: "Non v'è dubbio, allora, che lo strumento che meglio si adatta alla produzione normativa fiscale primaria è quello della delegazione legislativa ..." (Bertolissi M., *Legge tributaria, Digesto 4<sup>a</sup> ediz., Disc. Comm. Vol. VIII, Utet Torino, 1993, p. 532*). Tuttavia, poco dopo, lo stesso Autore aggiunge: "La dottrina costituzionalistica più attenta [Paladin] ha registrato <che la materia dei tributi sarebbe stata in sostanza enucleata dalla competenza legislativa delle Camere per essere inclusa in una permanente competenza normativa del Governo>; [...] l'art. 76 Cost. evidenzia, nel campo dell'imposizione fiscale, norme senz'altro inefficaci e ineffettive là dove si sia propensi a credere che la perdita di valore di alcune essenziali prerogative inerenti il rapporto contribuente-fisco sia un dato irreversibile. Tuttavia, perché non si creda che il ricorso al decreto legislativo, in assenza di una delegazione conforme a Costituzione, rappresenti una scelta priva di reali conseguenze, vale la pena di notare che essendo gli atti normativi immotivati, tale carenza deve essere quanto meno surrogata dalla pubblicità dei lavori dell'organo che dispone ed accompagnata da adeguati riscontri dell'opinione pubblica: la quale oggi molto spesso non sa attraverso quali percorsi e per l'influenza di quali <interessi> sia stato elaborato un determinato dettato, sia pure ad opera del Governo nel rispetto della legge 23-8-1988 n. 400." (Bertolissi M., *Legge tributaria, cit., p. 533*).

<sup>42</sup> Sullo specifico profilo, interessanti appaiono le seguenti osservazioni critiche: "In Italia, in sostanza, la scelta di ricorrere ad una delega legislativa non mi sembra derivare, nella maggior parte dei casi, dalla complessità tecnica della materia, bensì da evidenti vantaggi politico-istituzionali essenzialmente legati al procedimento di formazione dei decreti legislativi: si tratta, infatti, di un procedimento che si sviluppa, in conformità alle indicazioni contenutistiche e procedurali previamente dettate dalla legge di delega, per intero sotto la regia del Governo, ma che offre, nel quadro di principi e tempi definiti a priori, la possibilità di coinvolgere, in varie forme, i soggetti più diversi (oltre alle commissioni parlamentari, le autonomie territoriali, le autorità indipendenti, le forze sociali, e, in qualche caso, persino alcune istituzioni dell'Unione europea, come la Commissione e la Banca centrale europea)" (Lupo N., *Intervento*, in AA.VV., *La delega legislativa, Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta 24 ottobre 2008*, Giuffrè 2009, p. 285). Trovano così giustificazione, in questa logica di *work in progress*, le cosiddette 'deleghe integrative' presenti anche nella legge 42/2009.

<sup>43</sup> Per una rassegna dei principali provvedimenti cfr. Fantozzi A., *Diritto tributario, UTET Torino, 2003, p. 105 nota 81*, cui deve aggiungersi la successiva 'riforma Tremonti'. Sul rapporto 'perverso', tra materia tributaria e delegazione legislativa, cfr. Serena A. N., *La delega legislativa in materia tributaria: il caso della riforma tributaria*, in AA.VV., *Analisi di leggi-campione. Problemi di tecnica legislativa* (a cura di G. Visintini), Cedam Padova, 1995, pp. 481 ss. e Ambrosi A., *Deleghe, cit., pp. 414-439*.

Tremonti all'Assemblea del Senato: *“Tutto il testo è articolato e sviluppato nella logica di procedure condivise tra il Governo, le Regioni, le Province, le Città metropolitane e i Comuni, di procedure condivise tra questi soggetti e anche nelle sedi di fatto costituzionali in essere dentro il nostro ordinamento, a partire dalla Conferenza Stato-Regioni [...] Credo che in questo testo il federalismo fiscale sia formalmente una legge di attuazione costituzionale, ma sostanzialmente una legge costituzionale che copre una lacuna in essere da troppo tempo [...]. Anche se non formalmente, sostanzialmente è una legge costituzionale.”*<sup>44</sup>

Da queste parole sembra potersi comprendere che la scelta in questione è stata determinata essenzialmente dai tempi di approvazione e dalla necessità di sviluppare una complessa attività di ‘concertazione’ istituzionale<sup>45</sup>, considerati incompatibili con i meccanismi dell’iter ordinario di approvazione delle leggi.

Argomentazioni di carattere generale certamente da non prendere sotto gamba, anche alla luce dell’esito favorevole costituito dall’approvazione della legge di delegazione in sei mesi dalla presentazione del disegno di legge<sup>46</sup>, ma dalle quali si

---

<sup>44</sup> Tremonti G., *Intervento all'Assemblea del Senato. Resoconto stenografico 128^ seduta (21 gennaio 2009)*, p. 12. Può essere interessante affiancare alle parole del Ministro talune acute osservazioni, in proposito, della dottrina (Perrone Capano R., *Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario statale*, in [www.innovazioneDiritto.unina.it](http://www.innovazioneDiritto.unina.it), 2009, p. 1): *“Il tecnicismo intrinseco a disposizioni prevalentemente di tipo finanziario o tributario, non giustifica, in un ordinamento che non conosce una fonte intermedia tra legge ordinaria e costituzionale, la scelta dello strumento della delega legislativa al Governo per l'adozione della legge di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Quest'ultima infatti si caratterizza sotto il profilo funzionale come una legge sulla normazione, e l'esperienza delle leggi generali, (ad es. lo statuto del contribuente) in un sistema a Costituzione rigida come il nostro, va nel senso di non introdurre alcun vincolo di tipo giuridico ai contenuti della legislazione derivata, se non di tipo politico. Quindi, o il legislatore integra, sulla base dell'esperienza francese e spagnola, il sistema delle fonti introducendo la legge organica, quale fonte intermedia, vincolante per il legislatore ordinario, oppure tutte le disposizioni che attengono, sia alla disciplina e all'esercizio dell'autonomia tributaria sia a quella di spesa, e che regolano reciprocamente i rapporti tra Stato e Sistema delle Autonomie, in base al titolo V della Costituzione, richiederebbero di essere adottate, almeno per quelle che hanno ricadute sulla normazione, con legge costituzionale [...] il legislatore, non volendo percorrere la strada dell'integrazione del sistema delle fonti che avrebbe richiesto una legge costituzionale, e non potendo quindi dotarsi di una legge sulla normazione vincolante non solo per le Regioni, ma per lo Stato stesso, che avrebbe consentito un reale coordinamento tra sistema tributario e leggi tributarie delle Regioni, ha previsto un'autonomia tributaria condizionata, essenzialmente di secondo livello.”*

<sup>45</sup> E' stato pure espresso, da taluno, apprezzamento sui meccanismi di concertazione interni alla legge di delega 42/2009 in base alle seguenti argomentazioni: *“Di norma le Camere sono chiamate a pronunciarsi sugli esiti del confronto e delle mediazioni che avvengano in Conferenza unificata e, intervenendo quando un'intesa è stata già raggiunta, dispongono di limitati margini di manovra. In questo caso, invece, l'intervento delle Camere è fortemente anticipato rispetto alla tempistica abituale e riguarda per intero anche la fase prodromica, di natura eminentemente tecnica, alla redazione dei decreti delegati. In tale fase è garantito il collegamento diretto delle Camere, attraverso la partecipazione ad organismi a composizione mista, sia con il Governo che con le autonomie territoriali, creando le condizioni per una collaborazione di carattere effettivamente trilaterale [...] l'organico coinvolgimento delle Camere ma anche delle autonomie, nell'elaborazione dei decreti delegati trova un fondamento nel carattere sostanzialmente costituzionale della materia”* (Cabras D., *Il processo*, cit., p. 6).

<sup>46</sup> All'osservazione di chi sottolineava la scelta di utilizzare il collegato alla manovra finanziaria per avere tempi certi ex art. 13-bis Reg. Camera (Zaccaria R. – Albanesi E., *La delega legislativa tra teoria e prassi*, in AA.VV., *La delega legislativa*, Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta 24 ottobre 2008, Giuffrè 2009, p. 336) è stata opposta proprio la rilevanza del risultato raggiunto (Vigato

ricava l'assenza, a fronte delle - seppure, come già osservato, isolate - considerazioni critiche sul punto, di specifiche risposte sul piano tecnico-giuridico.

In breve, l'accennato profilo critico muove dalla constatazione che nella delega legislativa – accogliendo la già citata impostazione del disegno di legge - viene ‘calata’ l'intera materia da disciplinare ai fini della riforma, senza che si ritenga necessario procedere ad una distinzione in ragione dei differenziati oggetti che l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione coinvolge.

La legge n. 42/2009, pertanto, accoglie disposizioni relative sia a materie riservate alla competenza esclusiva dello Stato sia a materie sottoposte a competenza concorrente di questo con le Regioni, per tutte indifferentemente ricorrendo allo strumento della delega al Governo<sup>47</sup>.

In questo contesto appare di particolare interesse, pur nella consapevolezza della rilevanza di differenti prospettive (si pensi, ad esempio, all'uso della delega legislativa per disciplinare materie di esclusiva competenza statale, qual è la perequazione), il tema del ricorso alla delega legislativa al Governo per dettare i “*principi fondamentali*” nella materia di competenza concorrente con le Regioni del “*coordinamento del sistema tributario*”.

Al riguardo non era mancato l'opportuno e tempestivo allarme di chi, nel richiamarsi all'art. 117 Cost. ed all'art. 11 l. cost. n. 3/2001, avvertiva: “*Sulla scorta di queste due norme sembra di dover ritenere che queste leggi non possono che essere adottate dal Parlamento (e quindi che la determinazione dei principi fondamentali non può essere oggetto di delega al Governo) e che ad esse si deve applicare la riserva di Assemblée*”<sup>48</sup>.

Evidentemente, però, l'allarme non è stato ascoltato.

---

E., *Il federalismo fiscale ed il lavoro preparatorio. La corsa ad ostacoli di un progetto condiviso*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), 1 luglio 2009, p. 10).

<sup>47</sup> E' quanto immaginava Sorrentino F., *Le fonti del diritto amministrativo*, in AA.VV., *Trattato di diritto amministrativo*, diretto da G. Santaniello, Padova Cedam, 2004, vol. XXXV, p. 228: “[...] lo Stato, nel disciplinare le materie di sua competenza esclusiva, detterà insieme – magari anche senza una formale distinzione – le norme fondamentali relative alle materie di legislazione concorrente [...] Naturalmente il problema si porrà in futuro soprattutto per le materie diverse da quelle menzionate in costituzione ed appartenenti interamente alla potestà legislativa delle regioni, per le quali, mancando il limite dei principi fondamentali, lo Stato sembrerebbe non possedere alcuno strumento per imporre le proprie determinazioni.”.

<sup>48</sup> La questione è stata autorevolmente posta, nel già citato intervento al Senato, da Pizzetti, F., *Audizione*, cit.). Sia consentito, altresì, rinviare all'allarme lanciato con il nostro intervento in Senato (Pignatone R., *Audizione di esperti alle Commissioni Riunite 1°, 5° e 6° del Senato della Repubblica nella indagine conoscitiva sui disegni di legge di attuazione dell'art. 119 della Costituzione in materia di federalismo fiscale del 17 novembre 2008 – resoconto stenografico n. 4*), nel quale, tra l'altro, si notava: “*Sui principi fondamentali deve pronunciarsi il Parlamento e non soltanto in termini di principi e criteri direttivi. Questo, secondo me, è un problema di carattere giuridico (perché – come ho detto – l'orientamento della Corte costituzionale desta perplessità su tale questione), ma anche di ordine politico; un problema che attiene proprio alla equidistribuzione tra livelli di governo. Insomma, è compito di questo Parlamento dettare i principi fondamentali di coordinamento. Non può essere un'attività delegata al Governo perché il principio fondamentale di coordinamento è quello che poi va a dettare i limiti all'esercizio del potere legislativo da parte delle assemblee legislative regionali. E' difficile da accettare l'idea che sia il Governo a produrre queste regole*”.

## 2. Le 'trasformazioni' dello strumento della delega legislativa

**2.1** Il numero e la qualità dei contributi della dottrina giuridica sul tema della delega legislativa è tale da scoraggiare qualunque tentativo di sintetica ricostruzione<sup>49</sup>.

In questa sede appare preferibile limitarsi a ricordare la previsione estremamente rigorosa<sup>50</sup> delle condizioni e dei limiti della delega, sia in termini di tempi sia quanto ai contenuti, espressa nella concisa formulazione<sup>51</sup> dell'art. 76 della Costituzione<sup>52</sup>.

Ma già nella motivazione articolata dalla Corte nella storica<sup>53</sup> sentenza n. 3 del 16

<sup>49</sup> Tra le tantissime fonti *Tosato E., Le leggi di delegazione, Padova 1931; Mortati C., In tema di delegazione legislativa, Foro amministrativo, 1940, pp. 77 ss.; Paladin L., La formazione delle leggi, sub art. 76, Commentario della Costituzione, a cura di G. Branca, Tomo II, Zanichelli - Foro Italiano, Bologna - Roma, 1979; Cervati A.A., Legge di delegazione, cit., pp. 939 ss.; Celotto A. - Frontoni E., Legge di delega e decreto legislativo, in Enciclopedia del diritto, Agg., Giuffrè 2002, VI, pp. 697 ss.; Cerri A., Delega legislativa, Enciclopedia Giuridica Treccani, vol. X, Roma 1988; Ruotolo M. - Spuntarelli S., Art. 76, in AA.VV., Commentario alla Costituzione, vol. II, a cura di R. Bifulco, A. Celotto e M. Olivetti, Utet Giuridica, Torino, 2006, pp. 1499-1500; Ruotolo M., Delega, cit., pp. 1760-1769; Malo M., Art. 76, in AA.VV., Commentario breve alla Costituzione, a cura di Bartole S. e Bin R., Cedam Padova 2008, pp. 697 ss.*

<sup>50</sup> "L'istituto della delega legislativa, come per tempo la dottrina ha avvertito, in astratto collide sia con i principi democratici di sovranità popolare, sia con quelli garantistici della divisione dei poteri, oltrechè con il principio, connesso con i primi nei sistemi liberal-democratici, di inderogabilità delle competenze [...] Il nostro costituente, dunque consapevole di tutto ciò, ha inteso affrontare il problema sul terreno della massima chiarezza, aprendo al Governo ed alle competenze tecniche di cui questo può farsi interprete, ampii spazi anche al livello di normazione primaria, ma riservando al Parlamento non solo la signoria della funzione ma anche le scelte fondamentali ed ogni altro connesso utile strumento. [...] in questo settore si registra un episodio non insignificante della partita fra controllo democratico ed utilizzazione delle competenze tecniche in atto nella presente società. (Cerri A., Delega legislativa, cit., pp. 1-2). Anche sul piano formale viene opportunamente sottolineato che la "diffidenza" del Costituente verso gli 'atti aventi forza di legge' è rivelata dall'abbondanza di negazioni nel testo (Ruotolo M., Delega legislativa, cit., p. 1762).

<sup>51</sup> "Invero proprio tale laconicità [della Costituzione sugli atti aventi forza di legge] è, storicamente, la causa di un massiccio ricorso all'interpretazione - dottrinale e giurisprudenziale - per delineare caratteri, funzione nonché per definire il rapporto dei predetti atti normativi con tutti gli altri, nell'ambito del complessivo sistema delle fonti del diritto italiano" (Di Maria R., La vis expansiva del Governo nei confronti del Parlamento: alcune tracce delle eclissi dello stato legislativo parlamentare nel 'ruolo' degli atti aventi forza di legge, Rassegna Amministrativa Siciliana, 2010, p. 465).

<sup>52</sup> E' pur vero che "la funzione dell'art. 76 Cost. non è certo quella di stabilire una riserva di legge, ma solo di consentire la delegazione, di stabilirne modalità e limiti" (Carlassare L., Legge (riserva di), in Enciclopedia giuridica Treccani, Roma, p. 5). "La riserva di legge relativa, creazione dottrinarie e giurisprudenziale, è stata lo strumento indispensabile per consentire che, all'interno di precise direttrici fissate dal Parlamento, potesse esercitarsi, con l'emanazione di atti normativi e non normativi, la necessaria discrezionalità degli altri organi investiti di potere. Discrezionalità che, certo, in uno Stato di diritto, non può essere assoluta e trasformarsi in arbitrio, ma deve essere previamente disciplinata dalla norma legislativa per garantire ai singoli un eguale trattamento e per assicurare l'effettività del controllo giurisdizionale sugli atti emanati. Ma ciò è quanto, precisamente, richiede il generale principio di legalità cui, in uno Stato democratico di diritto, non si può non riconoscere valore generale." (Idem, op. cit., p. 11).

<sup>53</sup> La pronuncia è definita "lapidaria" da Hemmig Anzon A., I problemi attuali del sindacato della Corte Costituzionale sulla delega legislativa, in AA.VV., La delega legislativa, Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta 24 ottobre 2008, Giuffrè 2009, p. 13. Un vero "landmark giurisprudenziale" secondo Bellocchi M. - Giovannetti T. - Iannuccilli L. (a cura di), La delega, cit., p. 14.

gennaio 1957<sup>54</sup> è contenuta l'indicazione dei principali nodi problematici di applicazione dell'istituto<sup>55</sup>, sui quali si sarebbe sviluppata la successiva vicenda

---

<sup>54</sup> Se ne riproduce di seguito, in alcuni fondamentali passaggi, la motivazione: “[...] La legge delegata è una delle due forme eccezionali con cui si esercita il potere normativo del Governo. Il relativo procedimento consta di due momenti: nella prima fase il Parlamento con una norma di delegazione prescrive i requisiti e determina la sfera entro cui deve essere contenuto l'esercizio della funzione legislativa delegata (art. 76); successivamente, in virtù di tale delega, il potere esecutivo emana i <decreti che hanno forza di legge ordinaria> (art. 77, comma 1 ). Queste fasi si inseriscono nello stesso iter, e ricollegando la norma delegata alla disposizione dell'art. 76, attraverso la legge di delegazione, pongono il processo formativo della legge delegata, come una eccezione al principio dell'art. 70. La norma dell'art. 76 non rimane estranea alla disciplina del rapporto tra organo delegante e organo delegato, ma è un elemento del rapporto di delegazione in quanto, sia il precetto costituzionale dell'art. 76, sia la norma delegante costituiscono la fonte da cui trae legittimazione costituzionale la legge delegata.

La inscindibilità dei cennati momenti formativi dell'atto avente forza di legge si evince anche dalla disposizione dell'art. 77, comma 1, secondo cui si nega al Governo il potere normativo, se non sia intervenuta la delegazione delle Camere: l'art. 76, fissando i limiti del potere normativo delegato, contiene una preclusione di attività legislativa, e la legge delegata, ove incorra in un eccesso di delega, costituisce il mezzo con cui il precetto dell'art. 76 rimane violato. La incostituzionalità dell'eccesso di delega, traducendosi in una usurpazione del potere legislativo da parte del Governo, è una conferma del principio, che soltanto il Parlamento può fare le leggi. [...]

Affermata la sindacabilità costituzionale della legge delegata, occorre precisare i rapporti tra legge delegante e legge delegata.

La legge delegante va considerata con riferimento all' art. 76 della Costituzione, per accertare se sia stato rispettato il precetto che ne legittima il processo formativo. L'art. 76 indica i limiti entro cui può essere conferito al Governo l'esercizio della funzione legislativa.

Per quanto la legge delegante sia a carattere normativo generale, ma sempre vincolante per l'organo delegato, essa si pone in funzione di limite per lo sviluppo dell'ulteriore attività legislativa del Governo. I limiti dei principi e criteri direttivi, del tempo entro il quale può essere emanata la legge delegata, di oggetti definiti, servono da un lato a circoscrivere il campo della delegazione sì da evitare che la delega venga esercitata in modo divergente dalle finalità che la determinarono; devono dall'altro consentire al potere delegato la possibilità di valutare le particolari situazioni giuridiche della legislazione precedente, che nella legge delegata deve trovare una nuova regolamentazione.

Se la legge delegante non contiene, anche in parte, i cennati requisiti, sorge il contrasto tra norma dell'art. 76 e norma delegante, denunciabile al sindacato della Corte costituzionale, s'intende dopo l'emanazione della legge delegata.

Del pari si verifica un'ipotesi d'incostituzionalità, quando la legge delegata viola direttamente una qualsiasi norma della Costituzione. [...]

La legittimità costituzionale della legge delegata va poi esaminata in relazione alla norma dell'art. 77, comma 1, della Costituzione, secondo la quale <il Governo non può, senza delegazione delle Camere, emanare decreti che abbiano valore di legge ordinaria>.

La delegazione è accompagnata, come si è detto, da limiti che si riflettono sulla legge delegata, la cui legittimità costituzionale è subordinata alla conformità della norma delegata alla norma delegante.

E le controversie di legittimità costituzionale hanno appunto per oggetto l'accertamento della conformità o divergenza della legge o dell'atto avente forza di legge da un precetto costituzionale.

Il giudizio sulla conformità o divergenza porta a considerare l'eccesso di delega, come figura comprensiva della mancanza, anche parziale, di delegazione, nonché l'uso del potere normativo da parte del Governo oltre il termine fissato, ovvero in contrasto con i predeterminati criteri direttivi o per uno scopo estraneo a quello per cui la funzione legislativa fu delegata.

Lo stesso giudizio ricorre anche quando, fuori dei casi su indicati, trattasi di coordinare la legge delegata a quella delegante, ricercandone i caratteri sistematici che le collegano e che valgono a ricondurre, nei giusti limiti della norma delegante, il contenuto della legge delegata. [...]

La valutazione, poi, circa la conformità o divergenza deve necessariamente risultare da un processo di confronto tra le due norme; il quale peraltro va contenuto alla indagine sulla sussistenza dei requisiti, che condizionano la legittimità costituzionale della norma delegata; una più approfondita interpretazione, investendo il merito, ossia l'opportunità della norma, esorbiterebbe dalle finalità istituzionali di questa Corte”.

<sup>55</sup> Li enumera Di Maria R., *La vis expansiva*, cit., p. 465: “[...] il rapporto tra legge delega e decreto



interpretativa.

La previsione delle disposizioni costituzionali è stata fatta oggetto di una profonda ‘rilettura’, ad opera della prassi parlamentare e governativa nonché della giurisprudenza della Corte Costituzionale<sup>56</sup>, in base alla quale i confini rappresentati da condizioni e limiti sono stati decisamente ‘allargati’<sup>57</sup>, tanto da far parlare di “[...] un sensibile divario tra le teorie dottrinali e la prassi”<sup>58</sup> e di “elasticità” del modello italiano di delega legislativa<sup>59</sup>.

La delega legislativa ha assunto così “un marcato carattere politipico, scindendosi progressivamente in figure funzionalmente e/o strutturalmente diverse”<sup>60</sup>.

Le sue “trasformazioni”<sup>61</sup> vedono l’affermarsi di ‘nuovi modelli’, quali le “deleghe comunitarie”, destinate a rendere più rapida l’armonizzazione del nostro ordinamento con quello comunitario, le “deleghe ad attuazione rinnovabile”, con l’adozione successiva di decreti correttivi o integrativi<sup>62</sup>, le “deleghe di trasferimento”, con le quali si affida il compito del trasferimento di funzioni alle autonomie locali<sup>63</sup> e

---

*delegato ed il relativo procedimento di delegazione; i caratteri del sindacato di costituzionalità sui decreti delegati; in generale, il rapporto tra legge ed atto avente forza di legge, nonché quello tra delega parlamentare e potestà normativa del Governo (in particolare, la legittimazione ed i limiti della stessa)”*.

<sup>56</sup> Il punto sullo stato di tale processo evolutivo è stato fatto nel seminario svoltosi presso la Consulta. Cfr. AA.VV., *La delega legislativa*, Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta il 24 ottobre 2008, Giuffrè Milano, 2009 e, con dovizia di utili elementi di informazione sul tema, *Bellocci M. – Giovannetti T. – Iannuccilli L. (a cura di), La delega legislativa, cit.*

<sup>57</sup> “[...] la disciplina costituzionale relativa alla delegazione legislativa, per come si è venuta concretamente attuando in forza dell’operato del binomio parlamento-governo e delle decisioni del Giudice delle leggi diverge non poco rispetto al testo scritto dell’art 76, quale lo si sarebbe dovuto verosimilmente intendere - interpretare ed applicare – anche alla luce del dibattito svolto in assemblea costituente.” (Bertolissi M., *La delega*, cit., p. 90).

<sup>58</sup> Paladin L., *La formazione*, cit., p. 16. Annotava l’insigne studioso, considerando la ‘forza’ del processo di trasformazione dell’istituto: “Esistono quindi esigenze profonde, insopprimibili per mezzo di astratte considerazioni giuridiche (per quanto valide logicamente), che spingono ad affidare all’esecutivo una parte notevole della formazione, anche in settori già disciplinati dalle leggi (o riservati alle leggi per Costituzione), dimostrandosi ovunque più forti dei divieti Costituzionali” (Paladin L., *La formazione*, cit., p. 4).

<sup>59</sup> Staiano S., *Decisione politica ed elasticità del modello della delega legislativa*, Napoli Liguori, 1990, p. 16. Si è osservato però che “il grado di elasticità sostenibile va sempre commisurato alla tutela degli equilibri istituzionali prefigurati dalla nostra Costituzione” (Ruotolo M., *I limiti della legislazione delegata integrativa e correttiva*, in AA.VV., *La delega legislativa*, Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta 24 ottobre 2008, Giuffrè 2009, p. 83).

<sup>60</sup> Bellocci M. – Giovannetti T. – Iannuccilli L. (a cura di), *op. cit.*, p. 85 ss.

<sup>61</sup> Il termine è utilizzato da De Fiores C. (*Trasformazioni della delega legislativa e crisi della categorie normative*, Cedam Padova 2001), che, oltre a ricostruire il quadro generale dei principi in materia passa efficacemente in rassegna l’evoluzione dello strumento attraverso le diverse forme assunte.

<sup>62</sup> “[...] il decreto delegato finisce in questi casi per essere una sorta di legge di prova deliberata dal governo, la cui forza cogente risulta affievolita, degradata quasi al livello di un progetto normativo non ancora in vigore” (Cartabia M., *I decreti legislativi <integrativi e correttivi>: il paradosso dell’effettività?*, in *Rassegna parlamentare*, 1997, p. 63, citato da Ruotolo M., *Delega*, cit., p. 1767). Sul tema, ma con riferimento anche ai principi fondamentali, si veda il parere n. 11996 adottato all’adunanza del 4 aprile 2005 dalla Sezione Consultiva per gli atti normativi del Consiglio di Stato.

<sup>63</sup> Il ruolo del Parlamento è stato in questi anni progressivamente compresso dall’incalzante “effetto sinergico tra fase espansiva del Governo e delle fonti governative e fase espansiva delle autonomie”



della delegificazione, le “*deleghe emergenziali*”, per far fronte alla straordinarietà delle emergenze economiche<sup>64</sup>.

Il processo ha certamente subito un’accelerazione negli anni più recenti per la trasformazione degli assetti politici ed istituzionali<sup>65</sup>, ma particolarmente a seguito della ‘*stretta*’ operata sull’uso dei decreti legge sin dalla sentenza n. 270 del 1996<sup>66</sup>. In conseguenza della drastica riduzione dell’uso del decreto legge, “*il governo ha soddisfatto l’esigenza di implementare sul piano normativo il suo indirizzo ricorrendo ad altri strumenti come i decreti legislativi ed i regolamenti, trovando nella giurisprudenza costituzionale una base di legittimazione dell’espansione di queste due specie del potere normativo del governo*”<sup>67</sup>.

Non sembra casuale che anche la nota sentenza della Corte costituzionale n. 171 del 2007, in materia di presupposti straordinari di necessità ed urgenza del decreto legge, *tratti congiuntamente del decreto-legge e del decreto legislativo delegato, entrambi come <deroghe> all’ordinaria competenza legislativa del Parlamento e dell’ordinaria (<di regola>) incompetenza del Governo ad emanare disposizioni aventi efficacia di legge, senza distinguere, sotto questo aspetto (il carattere derogatorio) l’una fonte governativa dall’altra*”<sup>68</sup>.

Ma sul valore delle possibili interferenze reciproche tra i processi evolutivi degli atti attraverso i quali il Governo esercita una potestà legislativa si tornerà nell’ultima parte del lavoro.

## 2.2 Tra i tanti aspetti critici nell’uso dello strumento della delega legislativa la

---

(Ciarlo P., *Il Parlamento e le fonti normative*, in AA. VV., *La riforma costituzionale*, a cura dell’A.I.C., Cedam Padova, 1999, p. 168).

<sup>64</sup> E’ stato notato che la delega non è più solo uno strumento per compiere operazioni ad alta complessità tecnica, ma è utilizzata anche per affrontare temi ad alta complessità politica, per la realizzazione delle riforme” (Ruotolo M., *Delega*, cit., p. 1769. Nello stesso senso cfr. Celotto A. – Frontoni E., *Legge di delega*, cit., p. 698).

<sup>65</sup> I primi anni ’90 hanno segnato “*l’apertura di una fase nuova all’insegna del rafforzamento del governo e del ridimensionamento del ruolo del Parlamento nella forma di governo [...] è divenuta prevalente l’opinione secondo cui la modernizzazione del paese passa anche attraverso il rafforzamento del ruolo del governo [...] le ultime legislature hanno fatto registrare una considerevole espansione dei poteri normativi del governo, che si è potuta appoggiare, per quanto concerne il profilo giuridico, anche alla giurisprudenza costituzionale.[...] Alla luce di questi dati si afferma l’immagine del <governo legislatore>, che opera attraverso leggi di approvazione di atti del governo [...] e mediante decreti legislativi che sono di numero sostanzialmente pari alle leggi <non vincolate>.[...] Attraverso l’uso di deleghe legislative assai ampie, con principi e criteri direttivi particolarmente generici, [...] sovente accoppiato alla posizione della questione di fiducia su maxi emendamenti, si realizza lo spostamento di considerevoli quote di potere legislativo dal parlamento al governo. L’espressione del potere legislativo delegato del governo non solo non trova ostacoli nella giurisprudenza costituzionale, ma addirittura può rinvenire in esse significative giustificazioni. ... Ma in questo modo è difficile sfuggire alla conseguenza che sia integralmente demandato al governo il compito di ridisegnare il complessivo sistema di ripartizione dei compiti tra centro e periferia.*” (Pitruzzella G., *Corte Costituzionale e Governo*, *Foro italiano*, 2000, V, col. 28-32).

<sup>66</sup> Sull’intervento limitativo dell’uso del decreto legge da parte della Corte Costituzionale cfr. Bin R. – Pitruzzella G., *Le fonti del diritto*, Giappichelli Torino, 2009, pp. 137 ss.

<sup>67</sup> Pitruzzella G., *Corte Costituzionale*, cit., col. 30.

<sup>68</sup> In questo modo si esprime sulla “*mai troppo lodata sentenza n. 171 del 2007*” Zagrebelsky G., *Conclusioni*, in AA.VV., *La delega legislativa*, Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta 24 ottobre 2008, Giuffrè 2009, p. 323.

dottrina - all'interno della questione relativa agli "oggetti" delegabili<sup>69</sup> e che l'art. 76 Cost. pretende "definiti" sì da delimitare gli spazi dell'intervento governativo per effetto della puntuale determinazione degli scopi<sup>70</sup> - ha da tempo individuato il problema dell'ammissibilità di una delega per i "principi fondamentali"<sup>71</sup>, già nel previgente testo dell'art. 117 Cost. stabiliti quale limite alla potestà legislativa concorrente delle Regioni.

Invero, per le materie di legislazione concorrente, il vecchio testo dell'art. 117 Cost., al primo comma, parlava di norme regionali "nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato" mentre l'ultimo periodo del terzo comma del nuovo testo esclude dalla potestà legislativa regionale "la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato". Tuttavia la Corte ha mostrato di rinvenire una sorta di 'continuità' nelle due norme (cfr. sentenze nn. 200/2005 e 343/2005)<sup>72</sup>.

La questione è stata rappresentata secondo differenti prospettive che, tuttavia, conducono inevitabilmente all'interrogativo se l'attività di "determinazione dei principi fondamentali"<sup>73</sup>, che dovranno vincolare l'esercizio della potestà legislativa concorrente delle Regioni, possa, in quanto tale e pur con i limiti (elastici) connessi alla fissazione di principi e criteri direttivi e di un tempo massimo, essere delegata dal Parlamento al Governo.

Sulla risposta gli interpreti pervengono a conclusioni divergenti.

Alcuni propendono per la soluzione negativa, sottolineando, sul piano giuridico, l'importanza della funzione che mira a stabilire nelle specifiche materie le "invarianti" dell'ordinamento non disponibili dalle Regioni, e, sul piano politico, la delicatezza di

---

<sup>69</sup> "E' altrettanto pacifico che non tutti gli oggetti siano delegabili, anche se circa l'individuazione dei relativi limiti, fermo un consenso generale circa quello relativo alle leggi che presuppongono una necessaria alterità istituzionale tra Parlamento e Governo, vi sono posizioni non univoche in dottrina" (Tarli Barbieri G., *La delega legislativa nei più recenti sviluppi*, in AA.VV., *La delega legislativa*, Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta 24 ottobre 2008, Giuffrè 2009, p. 97)

<sup>70</sup> Ruotolo M., *Delega*, cit., p. 1765). Per la giurisprudenza costituzionale sul tema cfr. Bellocci M. – Giovannetti T. – Iannuccilli L. (a cura di), cit., pp. 39 ss.

<sup>71</sup> "Nel raffronto tra i <principi> della delega ed i <principi fondamentali> dell'art. 117 Cost., emerge che i secondi rappresentano un limite sia per le regioni che per lo Stato mentre i primi limitano il Governo ma non il Parlamento. Peraltro la delega, dovendo fissare <oggetti definiti>, deve conferire ai <principi> un maggior grado di specificità rispetto ai <principi fondamentali> che hanno come riferimento il più ampio ambito delle <materie>." (Cervati A.A., *Legge di delegazione*, cit., pp. 950-951).

<sup>72</sup> Lo rilevava, già a commento della sentenza n. 311/2003, Salvetti Grippa M. A., *La legittimità costituzionale di modifiche regionali a leggi statali*, *Rassegna Tributaria*, 2003, (6), p. 2067.

<sup>73</sup> Secondo Caretti P., *L'assetto dei rapporti tra competenza legislativa statale e regionale, alla luce del nuovo titolo V della Costituzione: aspetti problematici*, *Le Regioni*, 2003, p. 1225, nessuno finora è riuscito a dare una definizione dei principi fondamentali. Comunque la conduzione di tale attività di determinazione dei principi fondamentali in un sistema orientato al 'federalismo fiscale' non è vista come un'operazione di 'neutrale' elaborazione giuridica. Infatti "vi è il carattere indeterminato della nozione di <principi fondamentali> che può rendere assai elastico il coordinamento statale aprendosi anche la via ad ingerenze significative nell'ambito del sistema tributario regionale e locale ... Alla fine, particolarmente quando la congiuntura economica richiede interventi correttivi, lo Stato cerca di dilatare il massimo la capienza semantica della formula costituzionale <coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario>" (Pitruzzella G., *Problemi e pericoli del <federalismo fiscale> in Italia*, *Le Regioni*, 2002, pp. 985-986).

scelte che condizionano l'esercizio dell'attività del legislatore regionale.

Viene segnalata la difficoltà di immaginare una normativa su tre livelli, di cui due *'di principio'*. Infatti *"le contraddizioni inerenti all'ammissibilità di <principi di principi> contenuti nei decreti legislativi possono essere superate solo a patto di ammettere leggi di delega assai generiche e tali quindi da lasciare ampia discrezionalità al legislatore delegato, con il rischio, però, che, in tal modo, la capacità prescrittiva dei decreti legislativi possa debordare anche in disposizioni di dettaglio, in danno all'autonomia regionale"*<sup>74</sup>.

O ancora, nei termini di un secco *"dilemma"*: *"[...] una legge di delega al Governo per la determinazione dei principi fondamentali della legislazione concorrente non può sfuggire a questo dilemma: se contenuto della legislazione delegata è davvero la determinazione dei principi fondamentali, ne risulta violato l'art. 76 Cost.; se i principi fondamentali sono, invece, nel rispetto dell'art. 76, determinati dalla legge di delega, allora non residua alcuno spazio per il legislatore delegato che non appaia invasivo della competenza legislativa concorrente delle Regioni ai sensi dell'art. 117 comma 3 Cost. o viene violato l'art. 76, o viene violato l'art. 117; tertium non datur"*<sup>75</sup>

Da qui l'ipotesi di una *"riserva d'assemblea"*<sup>76</sup>, come *"insurrogabilità di questa nelle delibere legislative in ordine ad una certa materia e, dunque, anche non delegabilità del potere relativo"*<sup>77</sup>, o, con più precisione, di una vera e propria *"riserva di legge formale"* (o riserva di Parlamento)<sup>78</sup>.

Il giudizio arriva così ad essere particolarmente aspro per *"una soluzione che non sembra eccessivo qualificare aberrante [...] L'art. 76 Cost.[...] rende assai problematico che l'oggetto della delega stessa possa, a propria volta, essere costituito da principi; e, cioè, da determinazioni della stessa natura di quelle che dovrebbero guidarne la formulazione. Senza contare che questi ultimi (i principi - se così può dirsi - <al quadrato>), essendo finalizzati alla formulazione di altri principi, verrebbero fatalmente ad assumere un carattere di assoluta evanescenza"*<sup>79</sup>.

---

<sup>74</sup> Tarli Barbieri G., *La delega*, cit., p. 191. Più in generale *"si dovrebbe ritenere che oggetto della delega non possa essere una <legge cornice> proprio perché la fissazione dei principi è riservata dal disposto dell'art. 76 Cost. al Parlamento"* (Ruotolo M. – Spuntarelli S., *Art. 76*, cit., p. 1499).

<sup>75</sup> Bassanini F., *Commento all'art. 1 della l. 5 giugno 2003, n. 131, in AA.VV., La legge <La Loggia>*, Maggioli Rimini, 2003, p. 36.

<sup>76</sup> *"La migliore dottrina, si è già accennato, desume dal combinato disposto degli artt. 70, 76, 117 Cost. una riserva parlamentare per quel che concerne le norme di principio. Ciò significa non solo che, come è ovvio, il legislatore delegante non può rinunciare a determinare questi principi ma, ancora, che non può essere oggetto di delega una c.d. <legge cornice>, dovendosi ritenere <i principi della materia>, nella competenza ripartita, meno specifici dei principi relativi ad un certo oggetto, la cui precisazione è richiesta nella legislazione delegata, così che, una volta precisati questi, non resta spazio, al legislatore delegato, per la determinazione di quelli."* (Cerri A., *Delega*, cit., pp. 5-6).

<sup>77</sup> Cerri A., *Delega*, cit., p. 6; Pizzetti F., *Audizione*, cit.; D'Atena A., *La difficile*, cit., p. 317. Per una compiuta disamina, alla luce del nuovo testo del Titolo V della Costituzione, cfr. Serges G., *Riassetto normativo mediante delega legislativa e determinazione dei principi fondamentali nelle materie di legislazione concorrente*, in *Le Regioni*, 2006, pp. 107 ss.

<sup>78</sup> Per la distinzione cfr. Guastini R., *Legge (riserva di)*, *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Utet Torino, 1994, p. 173.

<sup>79</sup> D'Atena A., *La difficile*, cit., pp. 316-317. Nello stesso senso D'Atena A., *Legislazione concorrente, principi impliciti e delega per la formulazione dei principi fondamentali*, in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it), 2002.

Altri, invece, si dichiarano inclini ad una soluzione positiva in quanto ritengono che la richiamata evoluzione dello strumento, cui è sottesa una trasformazione dei rapporti tra poteri, porti a legittimare una lettura tollerante per la quale non esistono ostacoli a che il Governo venga investito di tale compito.

Secondo costoro, la tesi della sovrapposizione di principi, sebbene suggestiva, “*non appare del tutto convincente, soprattutto ove si rifletta che i principi e i criteri direttivi di cui all’art. 76 hanno una dimensione diversa e più generale rispetto ai principi fondamentali di cui all’art. 117; sicché ben può il Parlamento, come talvolta del resto è avvenuto, delegare al Governo, anche in parte, la disciplina di una materia appartenente alla competenza concorrente regionale, demandandogli altresì il compito di specificare i principi fondamentali vincolanti le Regioni, naturalmente fornendo al Governo stesso i principi e i criteri direttivi per l’esercizio del potere delegato.*”<sup>80</sup>.

Sulla questione la Corte Costituzionale ha assunto già con la sentenza n. 359 del 1993 un atteggiamento “*tollerante*”<sup>81</sup> verso il legislatore, così come era avvenuto per altri giudizi pronunciati in relazione alla delegazione legislativa, riconoscendo che “*non possono sussistere dubbi in ordine alla possibilità che i <principi fondamentali> di cui all’art. 117 della Costituzione possano essere enunciati anche in una legge delegata, stante la diversa natura ed il diverso grado di generalità che detti principi possono assumere rispetto ai <principi e criteri direttivi> previsti in tema di legislazione delegata dall’art. 76 della Costituzione*”.

Invero la perentoria affermazione<sup>82</sup>, di risposta alla questione sollevata da un ricorso della Regione Lombardia, risulta quasi un ‘*obiter dictum*’ all’interno di una sentenza più che altro connotata da una grande attenzione per la tutela degli ambiti, quello statale e quello regionale, di rispettiva competenza, tanto che gli interpreti hanno osservato come essa vada letta nel riferimento alla specifica fattispecie<sup>83</sup> e, secondo alcuni, debba considerarsi superata<sup>84</sup>.

Il dibattito si è infiammato<sup>85</sup> a seguito dell’approvazione della legge 5 giugno

---

<sup>80</sup> Sorrentino F., *Le fonti*, cit., pp. 134-135.

<sup>81</sup> “Questo atteggiamento della Corte costituzionale – bonariamente definito <comprensivo>, ma forse, piuttosto, da ritenere <tollerante> o addirittura <ipocrita> - [...]” (Celotto A. – Frontoni E., *Legge*, cit., p. 704).

<sup>82</sup> Essa viene sempre riproposta come sicuro riferimento a conforto dell’orientamento favorevole all’ammissibilità sul piano costituzionale della delega; è avvenuto anche di recente ad opera della sentenza n. 102/2008, di cui si dirà diffusamente appresso.

<sup>83</sup> Serges G., *Riassetto normativo*, cit., p. 109.

<sup>84</sup> Si vedano gli Autori citati da Cavaleri P., Art 1., in AA.VV., *L’attuazione del nuovo titolo V, parte seconda, della Costituzione. Commento alla legge ‘La Loggia’ a cura di P. Cavaleri e E. Lamarque*, Giappichelli, Torino, 2003, p. 20 nota 49.

<sup>85</sup> Tra i molti contributi cfr. Bassanini F., *Commento*, cit., pp. 36 ss.; Bin R., *La delega relativa ai principi fondamentali della legislazione statale. Commento all’articolo 1, commi 2-6*, in AA.VV., *Stato, Regioni ed enti locali nella legge 5 giugno 2003, n. 131*, a cura di G. Falcon, Bologna 2003, pp. 21 ss.; Caravita di Toritto B., *Il ddl La Loggia: spunti per una discussione*, [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it); Idem, *La Costituzione dopo la riforma del Titolo V. Stato e Regioni e autonomie fra Repubblica e Unione europea*, Giappichelli Torino, 2002, pp. 91 ss.; Cavaleri P., Art 1., cit. pp. 3 ss.; Cuocolo F., *Principi fondamentali e legislazione concorrente dopo la revisione del titolo V, parte seconda, Cost.*, *Quaderni regionali*, 2003, pp. 721 ss.; Serges G., *Riassetto normativo*, cit., pp. 83-116; Talienti V., *La delega alla ‘ricognizione’ dei principi fondamentali delle materie di potestà legislativa concorrente prevista dall’art. 1, co. 4, della l. n. 131/2003: un’ulteriore distorsione del modello costituzionale della delegazione legislativa*, in *Giustizia amministrativa. Rivista di diritto pubblico*, 2005, [www.giustamm.it](http://www.giustamm.it)

2003, n. 131 (meglio nota come ‘legge La Loggia’), con la quale il Parlamento conferiva delega al Governo in materia di “*Disposizioni per l’adeguamento dell’ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3*”<sup>86</sup>, nonché dell’inevitabile contenzioso costituzionale concluso dalla sentenza n. 280 del 2004<sup>87</sup>.

La legge n. 131 del 2003, con il quarto comma dell’art. 1, affidava, seppure “*in sede di prima applicazione*”, al Governo il “*difficile (e forse, per molti versi, pressoché impossibile) compito di operare una ricognizione dei principi fondamentali nelle materie di competenza concorrente previste dal novellato art. 117 Cost.*”<sup>88</sup>. Nei successivi commi quarto e quinto, dichiarati illegittimi dalla Corte, essa dettava i principi ed i criteri direttivi per l’attuazione della delega.

Con tale iniziativa legislativa, adottata con l’avvio della precedente legislatura, il Governo aveva inteso dare esecuzione e sviluppo a una riforma costituzionale non condivisa e caratterizzata comunque dalla mancanza di una disciplina transitoria o di prima attuazione<sup>89</sup>.

Nello sforzo di moderare l’impatto del contrasto con i principi costituzionali sulla delega legislativa, il provvedimento poneva l’accento sul carattere di “*ricognizione*”<sup>90</sup> (frutto di un apposito emendamento teso a tutelare le prerogative del Parlamento)<sup>91</sup>

---

<sup>86</sup> Quasi contemporaneamente veniva approvata la legge 29 luglio 2003, n. 293, recante deleghe in materia di semplificazione e riassetto normativo. Per le connessioni tra i due provvedimenti cfr. *Serges G., Riassetto normativo, cit., pp. 87 ss.*

<sup>87</sup> Molti i contributi anche sulla sentenza n. 280/2004, tra cui *Barbero M., La Corte costituzionale interviene sulla legge “La Loggia”, in [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it)*; *Cuocolo F., La difficile sopravvivenza dei decreti legislativi emanati ai sensi dell’art. 1 della l. n. 131 del 2003, in Giur. Cost., 2004, III, pp. 2812-2820*; *Di Cosimo G., Deleghe e argomenti (nota a sentenza n. 280/2004), in Le Regioni, 2005, pp. 287-296*; *Drago F., Luci (poche) ed ombre (molte) della sentenza della Corte Costituzionale nella delega per la ricognizione dei principi fondamentali, 18 novembre 2004, [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it)*; *Ferrara A., La Corte Costituzionale nega al legislatore statale la competenza delle competenze (dopo la l. cost. n. 3 del 2001) con una sentenza solo apparentemente oscura?, in Giur. Cost., 2004, III, pp. 2820-2828 (nota a sent. n. 280/2004)*; *Maccabiani N., I decreti legislativi “meramente ricognitivi” dei principi fondamentali come atti senza forza di legge”?, [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it)*; *Ruggeri A., Molte conferme (e qualche smentita) nella prima giurisprudenza sulla legge La Loggia, ma senza un sostanziale guadagno per l’autonomia, 28 luglio 2004, [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it).*

<sup>88</sup> *Serges G., Riassetto normativo, cit., p. 88.*

<sup>89</sup> *Ibidem.* La scelta era stata anticipata da *Caravita di Toritto B., Il ddl La Loggia, cit. e La Costituzione, cit., pp. 91 ss., che ne aveva difeso la validità.*

<sup>90</sup> Il termine ritorna di recente nella sentenza 346 del 2010, su ricorso della Provincia autonoma di Bolzano, pronuncia per la quale “*proprio in ragione della sua funzione meramente ricognitiva, il decreto legislativo [...] appare, pertanto, nelle disposizioni impugnate, sprovvisto di una propria e autonoma forza precettiva o, se si preferisce, di quel carattere innovativo che si suole considerare proprio degli atti normativi: non è dubbio, infatti, che, nell’individuare le disposizioni da mantenere in vigore, esso non ridetermini né in alcun modo corregga le relative discipline, limitandosi a confermare, peraltro indirettamente – attraverso, cioè, la mera individuazione di atti da <salvare> –, la persistente e immutata loro efficacia*”.

<sup>91</sup> Lo ricorda *Bin R., La delega, cit., p. 25.* Tuttavia è stato osservato che “*la previsione del legislatore delegante prefigura “un’opera interpretativa che inevitabilmente comporta non semplici ricognizioni ma innovazioni che possono investire il contenuto oggettivo delle disposizioni coordinate” (Cuocolo F., La difficile sopravvivenza, cit., p. 2816).*

dell'attività delegata e sulla sua “transitorietà”<sup>92</sup>.

Proprio questi due elementi sono posti alla base della decisione assunta nella sentenza della Corte n. 280 del 2004, con cui viene dichiarata la illegittimità costituzionale ‘soltanto’ dei commi 5 e 6 e non fondata la questione proposta sul comma 4.

La sentenza è stata accolta con giudizi discordanti dalla dottrina.

Per taluni con essa “la Corte - questa volta - sembra avere fatto pagare al legislatore delegante <un conto più salato> del solito per non avere definito in modo adeguato i principi e criteri direttivi nella legge delega”, non limitandosi alla consolidata lettura <minimale> del suo oggetto, ma spingendosi oltre ad incrinare ed inficiare l'efficacia formale dei decreti legislativi <meramente ricognitivi> dei principi fondamentali<sup>93</sup>.

Altri sottolineano che la sentenza, pur accogliendo ma solo parzialmente le argomentazioni delle ricorrenti, anche laddove si pronuncia per l'infondatezza delle questioni di costituzionalità sollevate avrebbe assestato un forte colpo alla credibilità di uno degli aspetti qualificanti dell'intero progetto normativo tradottosi nella legge ‘La Loggia’<sup>94</sup>.

Ma, proprio tra i più critici verso il provvedimento, emerge l'opinione che essa costituisca la conferma, con il suo indirizzo “mediano e conciliante”<sup>95</sup>, della scelta della delega sicché “il Governo ha, ormai, la via spianata e, volendo, può perciò rimboccarsi le maniche per dar seguito al mandamus parlamentare. [...] il sostanziale avallo offerto alla delega può portare a quella temuta (da non poca dottrina) stabile formazione dei principi ad opera del Governo, [...] l'ulteriore nihil obstat alla <politica delle deleghe> quale metodo della legislazione (e, dunque, per il consolidamento dello squilibrio che, in occasione della loro messa in atto, viene a registrarsi in seno ai rapporti tra gli organi della direzione politica)”<sup>96</sup>.

La sentenza si presta, in effetti, ad una molteplicità di letture, nel suo tentativo di percorrere una ‘terza ed impervia via’ che salvaguardi le esigenze di integrità dei principi e quelle di una già troppo a lungo rinviata attuazione della riforma costituzionale.

Innanzitutto, in termini generali, è discutibile che essa in sé costituisca (come pure sembra che la Corte abbia ritenuto nelle sue successive pronunce che la richiamano)

---

<sup>92</sup> Anche tale requisito risulta poco convincente: “Al di là dell'esplicita dichiarazione che il sistema della delega legislativa vale solo <in prima applicazione [...] fino all'entrata in vigore delle leggi con le quali il Parlamento definirà i nuovi principi fondamentali>, e dovrebbe quindi essere provvisorio e contingente, in realtà non è possibile prevedere se e quando il Parlamento approverà le nuove leggi cornice. [La nuova legge suscita il timore che] essa dia vita ad una specie di succedaneo (tendenzialmente permanente) della legislazione di cornice, senza le garanzie offerte dall'art. 11, comma 2, della legge cost. n. 3 del 2001 per l'approvazione di qualsiasi progetto di legge <riguardante le materie di cui al terzo comma dell'art. 117[...] della Costituzione>” (Cavaleri P., Art 1, cit., pp. 19-20).

<sup>93</sup> Maccabiani N., I decreti legislativi, cit.

<sup>94</sup> Barbero M., La Corte costituzionale, cit.

<sup>95</sup> Sono parole di Ruggeri A., Molte conferme, cit., p. 2.

<sup>96</sup> Ancora Ruggeri A., Molte conferme, cit., p. 4.

un'ulteriore conferma dell'ammissibilità dello strumento della legge di delegazione in materia di principi fondamentali. Infatti il suo riferirsi ai precedenti (la già citata sentenza n. 359/1993 e la n. 303/2003<sup>97</sup>) è unicamente teso ad escluderli (*"non tanto per la ragione"*, si legge nel testo) dal suo iter argomentativo. Né la Corte, nell'ammettere la possibilità di delega in *"determinate circostanze"*, fornisce (come già era avvenuto nella sentenza n. 359/1993) l'indicazione di *"circostanze"* o *"motivazioni"* alla sua conferma del precedente<sup>98</sup>.

La necessaria condizione imposta dalla Corte per il salvataggio della delega è la *"forza di legge, per così dire, <depotenziata>"* dei decreti ricognitivi e transitori<sup>99</sup>, ridotti a mera riproduzione dell'esistente. Solo così può ritenersi non violata la potestà legislativa concorrente delle Regioni, trattandosi di *"un quadro di orientamento destinato ad agevolare – contribuendo al superamento di possibili dubbi interpretativi – il legislatore regionale nella fase di predisposizione delle proprie iniziative legislative, senza peraltro avere carattere vincolante e senza comunque costituire di per sé un parametro di validità delle leggi regionali"*.

E' quella che la stessa Corte, ricorrendo ad una *'categoria'* elaborata in un suo richiamato precedente (la sentenza n. 427/2000)<sup>100</sup>, definisce *"una lettura <minimale> della delega [tale] da non consentire, di per sé, l'adozione di norme delegate sostanzialmente innovative rispetto al sistema legislativo previgente"*.

Un esito, peraltro prefigurato dalla dottrina<sup>101</sup>, per cui i decreti legislativi scaturenti da delega in tema di principi fondamentali per materie di legislazione concorrente (nella specie, oltre tutto, privati di principi e criteri direttivi dichiarati illegittimi<sup>102</sup>) sono atti aventi forza di legge soltanto in senso formale, poiché tale *<forza>* effettivamente non hanno<sup>103</sup>.

---

<sup>97</sup> Si tratta della sentenza con la quale la Corte si pronunciò sui ricorsi proposti dalle Regioni in relazione alla cosiddetta *'legge obiettivo'* (legge n. 443/2001) e ad altri successivi provvedimenti legislativi in materia di infrastrutture. In realtà la sentenza non contiene affermazioni di carattere generale sul tema in discussione, tanto che gli interpreti parlano di *"implicito avallo all'impiego della delega"* per il riconoscimento alle Regioni della legittimazione a far valere l'eccesso di delega nei confronti di uno dei decreti legislativi. Cfr. Bellocci M. – Giovannetti T. – Iannuccilli L. (a cura di), cit., p. 126.

<sup>98</sup> Drago F., Luci, cit.

<sup>99</sup> Barbero M., La Corte, cit.

<sup>100</sup> Lo ricorda anche Cuocolo F. (La difficile, cit., p. 2818 e nota 30), aggiungendo: *"[...] se un'interpretazione di questo tipo prendesse piede lo stesso istituto della delegazione legislativa, quale oggi risulta dall'art. 76 Cost., ne risulterebbe profondamente alterato"*.

<sup>101</sup> Cuocolo F. (Principi fondamentali, cit., p. 733), in commento alla legge annotava: *"Il carattere rigorosamente compilatorio, che è conferito ai decreti in discorso, sembra escludere che li si possa ricomprendere fra i decreti legislativi di cui all'art. 76 Cost., con i quali, le Camere trasferiscono provvisoriamente al Governo l'esercizio della potestà legislativa che ad esse spetta"*.

<sup>102</sup> *"La torsione del figurino costituzionale si consuma, infatti, senza riparo nel momento in cui si ammette che possa darsi un tipo di delega <necessariamente> privo di (principi e ) criteri direttivi [...]. Un significato che – come si viene dicendo – si traduce nell'ennesima forzatura di un sistema delle fonti ormai praticamente abbandonato a se stesso, alle spinte più vigorose che, secondo occasione, al suo interno si manifestano, orientandone i non di rado tortuosi ed improvvisati sviluppi."* (Ruggeri A., Molte conferme, cit., p. 3).

<sup>103</sup> Significativamente formulato in termini concessivi è il relativo passaggio argomentativo della Corte: *"E' ben vero che la <forza di legge> caratterizza i decreti delegati, ma, nel caso di specie, ..."*.

La Corte torna sul tema con la sentenza n. 50 del 2005, che, sebbene pronunciata asseritamente nel solco dei precedenti già considerati, adotta una differente prospettiva intesa a ‘ridimensionare’ e ‘spostare’ la questione.

La sentenza premette una significativa considerazione circa i limiti di ammissibilità nel ricorso proposto dalle Regioni ai sensi del secondo comma dell’art. 127 Cost. di questioni riguardanti norme costituzionali diverse dagli artt. 117-119 della Costituzione. La Corte, infatti, può essere investita dalle Regioni, con ricorso proposto in via principale, di questioni riguardanti il contrasto con norme costituzionali diverse dagli artt. 117, 118 e 119 soltanto se esso si risolva in una esclusione o limitazione dei poteri regionali<sup>104</sup>.

Anche di recente, d'altronde, la Corte, ha tenuto a sottolineare: *“Quanto, infatti, all'ipotizzato contrasto con i citati parametri costituzionali, deve ribadirsi il consolidato orientamento di questa Corte (ex multis, sentenze n. 289 e n. 216 del 2008), secondo il quale le Regioni sono legittimate a censurare, in via di impugnazione principale, leggi dello Stato esclusivamente per questioni attinenti al riparto delle rispettive competenze legislative, essendosi ammessa la deducibilità di altri parametri costituzionali soltanto ove la loro violazione comporti una compromissione delle attribuzioni regionali costituzionalmente garantite; circostanza, questa, non ravvisabile nel caso di specie”*<sup>105</sup>.

E’ un profilo di cui non bisogna sottovalutare la rilevanza, dal momento che ad esso è spesso dovuta, a parere di chi scrive, la scarsa motivazione sul punto in commento di molte pronunce.

Di seguito, nella stessa sentenza n. 50 del 2005, la Corte affronta il nodo interpretativo ad essa proposto con una sottolineatura della ‘mutevolezza’ dei livelli di definizione delle “materie”, per cui *“la nozione di <principio fondamentale> [...] non ha e non può avere caratteri di rigidità e di universalità”*. Ne vien fatto discendere che *“il rapporto tra la nozione di principi e criteri direttivi, che concerne il procedimento legislativo di delega, e quella di principi fondamentali della materia, che costituisce il limite oggettivo della potestà statuale nelle materie di competenza concorrente, non può essere stabilito una volta per tutte”*.

Sulla base di queste premesse non sembrerebbe facile fondare un’affermazione di carattere generale sul tema controverso. Eppure la Corte, senza ulteriori specificazioni, elabora la seguente ‘soluzione’ interpretativa: *“La lesione delle competenze legislative regionali non deriva dall’uso, di per sé, della delega, ma può conseguire sia dall’aver il legislatore delegante formulato principi e criteri direttivi che tali non sono, per concretizzarsi invece in norme di dettaglio, sia dall’aver il legislatore delegato esorbitato dall’oggetto della delega, non limitandosi a determinare i principi fondamentali”*.

L’ambito del giudizio viene quindi ricondotto alla *vexata quaestio* “*principi vs.*

---

<sup>104</sup> Si tratta di un profilo spesso sottolineato nelle pronunce della Corte (tra le tante, sentenze n. 503 del 2000, 274 del 2003, n. 4, n. 6 e n. 196 del 2004, n. 50 del 2005).

<sup>105</sup> Sentenza n. 237 del 2009.



*dettaglio*”<sup>106</sup>, nell’assunto che soltanto in questo modo sia possibile verificare l’effettività della lesione ai danni della potestà regionale<sup>107</sup>.

L’enunciato principio di ‘*non lesività*’ in sé dell’uso della delega per i principi fondamentali, ferma restando l’indagine sulla loro ‘*invasività*’ della sfera di competenza regionale, è stato successivamente ripreso in altre tre pronunce del 2005 (sono le sentenze 205, 270 e 384). In esse si ribadisce che “*ben può lo Stato, in materie di competenza concorrente, dettare i principi fondamentali per mezzo di leggi delegate*” (sentenza 205/2005), si precisa come “*la giurisprudenza di questa Corte sia ferma nell’ammettere la possibilità dell’utilizzazione della normazione mediante il procedimento di delega legislativa al fine di dettare i principi fondamentali di cui al terzo comma dell’art. 117 Cost., dal momento che questi ultimi possiedono caratteristiche e livelli di specificità in astratto compatibili con il menzionato procedimento normativo*” (sentenza n. 270/2005) e si dichiara “*l’infondatezza della censura riguardante l’illegittimità dello strumento della delega per la determinazione di principi fondamentali*”, poiché “*principi e criteri direttivi, concernenti i limiti della delega legislativa, e principi fondamentali di una materia svolgono funzioni diverse come diverse sono le loro caratteristiche. Non è pertanto lo strumento della delegazione ad essere illegittimo ma possono esserlo in concreto i modi in cui essa viene disposta e attuata*” (sentenza n. 384/2005).

Tante pronunce, così ravvicinate nel tempo e tutte nella medesima direzione, costituiscono un ben preciso segnale interpretativo e non sembra un caso se negli anni seguenti la questione non è stata affrontata in termini differenti<sup>108</sup>.

Addirittura nella relazione del Presidente sull’attività della Corte relativa al 2009 è scomparso il tradizionale paragrafo annualmente dedicato alle pronunce in materia di delegazione legislativa.

Ciò nondimeno le appena ricordate pronunce non sembrano idonee a rappresentare un’adeguata definizione della controversia interpretativa, anche per l’apodittica motivazione che non offre alcun valido fondamento alla posizione assunta.

Si osservi come, anche di recente (con la sentenza n. 54 del 2007, poi ripresa dalla n. 230 del 2010) sia stato ribadito il corretto dispiegarsi dell’esame dinanzi alla Corte in caso di delega: “... *il sindacato di costituzionalità sulla delega legislativa postula che il giudizio di conformità della norma delegata alla norma delegante si espliciti attraverso*

---

<sup>106</sup> Bin R. – Pitruzzella G., *Le fonti*, cit., p. 15.

<sup>107</sup> Nella sentenza, a differenza che nella precedente pronuncia, sono “[...] i limiti del legislatore delegante a fissare i soli principi e criteri direttivi e non anche il dettaglio [...] la Corte sembra ora giustificare una delega [...] a condizione che il Parlamento si limiti ai soli principi e non anche al dettaglio e che, analogamente, il Governo rimanga nei confini di un corretto esercizio della delega, senza invadere la competenza regionale con il dettaglio” (Serges G., *Riassetto normativo*, cit., p. 97).

<sup>108</sup> Appare sufficiente citare la sentenza n. 278 del 2010, nella quale la Corte ha rigettato il ricorso della Regione Lazio, con il seguente passaggio motivazionale: “*La questione non è fondata, come questa Corte ha già più volte affermato (sentenze n. 50 del 2005, n. 280 del 2004 e n. 359 del 1993), poiché la ricorrente erroneamente confonde il grado di determinatezza proprio dei principi e dei criteri direttivi della delega con quello, qualitativamente distinto e perciò non necessariamente coincidente, dei principi fondamentali di materia concorrente. Ciò consente, in linea di principio, l’impiego della delega legislativa anche nelle materie a potestà legislativa ripartita, come – d’altra parte – confermato dalla sua utilizzazione tutt’altro che infrequente anche in passato*”.

*il confronto tra due processi ermeneutici paralleli: l'uno relativo alle norme che determinano l'oggetto, i principi e i criteri direttivi indicati dalla delega, tenendo conto del complesso di norme in cui si collocano e delle ragioni e finalità poste a fondamento della legge di delegazione; l'altro relativo alle norme introdotte dal legislatore delegato (v., ex plurimis e tra le più recenti, sentenze n. 125 e n. 199 del 2003)".*

Pertanto il controllo non può esaurirsi nella verifica dei risultati dell'attività delegata, seppur alla luce della delega come norma interposta.

Inoltre occorre tener conto, da un lato, del fatto che la nuova cornice determinata dalla riforma del Titolo V richiama l'attenzione sul *"rispetto della riserva di assemblea che l'art. 11 della l. cost. del 2001 stabilisce per le leggi destinate a contenere principi fondamentali di potestà concorrente"*<sup>109</sup> e, dall'altro, che si è venuta a creare una tangibile aspettativa che al più presto la Corte adotti, anche per la delega legislativa, un atteggiamento analogo a quello che ha provocato l'inversione di tendenza in materia di uso del decreto legge.

Come abbiamo ricordato, la nota sentenza n. 171/2007 ha espresso un principio generale: *"È opinione largamente condivisa che l'assetto delle fonti normative sia uno dei principali elementi che caratterizzano la forma di governo nel sistema costituzionale. Esso è correlato alla tutela dei valori e diritti fondamentali. Negli Stati che s'ispirano al principio della separazione dei poteri e della soggezione della giurisdizione e dell'amministrazione alla legge, l'adozione delle norme primarie spetta agli organi o all'organo il cui potere deriva direttamente dal popolo.*

*A questi principi si conforma la nostra Costituzione laddove stabilisce che <la funzione legislativa è esercitata collettivamente dalle due Camere> (art. 70).*

*In determinate situazioni o per particolari materie, attesi i tempi tecnici che il normale svolgimento della funzione legislativa comporta, o in considerazione della complessità della disciplina di alcuni settori, l'intervento del legislatore può essere, rispettivamente, posticipato oppure attuato attraverso l'istituto della delega al Governo, caratterizzata da limiti oggettivi e temporali e dalla prescrizione di conformità a principi e criteri direttivi indicati nella legge di delegazione."*

E già la sentenza n. 54/2007, pur riconoscendo la legittimità della norma impugnata, aveva sottolineato come *"in via generale sia auspicabile una maggiore specificazione nella determinazione dei principi e criteri direttivi da parte del legislatore delegante affinché non sia alterato l'assetto costituzionale delle fonti"*.

Il mutato clima è testimoniato dai numerosi inviti ad un differente atteggiamento verso le questioni riguardanti la delega legislativa rivolti alla Corte, nel corso del citato seminario svoltosi presso la Consulta, da studiosi quali Hemmig Anzon<sup>110</sup>, Ruotolo<sup>111</sup>,

---

<sup>109</sup> *Serges G., Riassetto normativo, cit., p. 111.* Ovviamente è lo stesso Autore citato a precisare che ciò non implica necessariamente l'esistenza di una *"riserva di legge formale"*, sicché il problema si sposta sulla valutazione, anche politica, della natura della materia per i quali sarebbe delegata la determinazione dei principi fondamentali.

<sup>110</sup> *"Per quanto riguarda la Corte costituzionale, sempre più necessari appaiono il suo impegno attivo e l'abbandono di eccessive pratiche di self-restraint, di cui peraltro, come si è visto, cominciano a manifestarsi i primi segnali ... In conclusione, sembra che la Corte abbia a disposizione una gamma di strumenti idonei ad effettuare – certo per quanto è nei limiti del suo sindacato – un'opera di restauro, anche contro gli abusi della delega legislativa, degli equilibri del sistema costituzionale delle fonti e del*

Tarli Barbieri<sup>112</sup>.

Su queste prospettive favorevoli ad un ripensamento dell'orientamento della Corte circa l'uso della delega legislativa per affidare al Governo la determinazione dei principi fondamentali nelle materie di legislazione concorrente, ed in particolare in quelle che riguardano la potestà tributaria delle Regioni, si tornerà nelle conclusioni del presente lavoro.

---

principio di centralità della legge del Parlamento” (Hemmig Anzon A., *I problemi attuali*, cit., pp. 26-27).

<sup>111</sup> “Dal limitato angolo visuale della delega legislativa, si dovrebbe, a tal fine, auspicare anzitutto una maggiore specificazione nella determinazione dei principi e criteri direttivi, nonché una adeguata definizione dell’oggetto di intervento governativo. Un auspicio, in parte fatto proprio dalla Corte costituzionale ..., che potrebbe preludere ad uno scrutinio stretto di sufficienza dei principi e criteri direttivi, ad una svolta, a mio giudizio, <salutare>, in grado di provocare mutamenti positivi nell’intero sistema della produzione legislativa ... Mi pare sia possibile rinvenire in queste ultime decisioni più di una ragione di ordine costituzionale per sostenere la necessità di uno scrutinio <stretto> non solo sui decreti integrativi e correttivi, ma, a monte, sulle stesse leggi di delega, in ordine sia alla <sufficiente> determinazione dei principi e criteri direttivi sia alla <adeguata> definizione degli oggetti” (Ruotolo M., *I limiti*, cit., pp. 84-87).

<sup>112</sup> “Le discutibili trasformazioni della delega legislativa hanno fatto invocare a molti un mutamento della giurisprudenza costituzionale paragonabile alla sent. 360/1996 che, come è noto, ha posto fine all’abnorme prassi della reiterazione dei decreti legge: sul versante della legge di delegazione un primo, non insignificante segnale in questo senso è dato dalla sent. 280/2004 che può essere interpretata come una sorta di un primo ‘avvertimento’ della Corte al legislatore” (Tarli Barbieri G., *La delega*, cit., p. 203).

### 3. La cornice costituzionale per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, in riferimento alla potestà legislativa tributaria

**3.1** Dopo la riflessione sul tema della delega legislativa, per non restare inchiodati su una delle contrapposte posizioni circa la scelta compiuta con la legge n. 42/2009 ma nello sforzo di risalire ai fondamenti di ciascuna opzione, è necessario compiere un passo indietro e tratteggiare, con esclusivo riguardo ai profili direttamente connessi (diversamente ci si perderebbe nel mare del dibattito sulle tante questioni aperte), l'attuale cornice costituzionale all'interno della quale si pone la delega per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione<sup>113</sup>.

Il complesso quadro delle regole per un efficiente<sup>114</sup> esercizio della funzione legislativa in materia tributaria è delineato nel nuovo Titolo V della Costituzione secondo uno schema che in molti hanno concorso a descrivere e commentare dando luogo ad una copiosa produzione scientifica.

Lo schema, diversamente dalla previgente disciplina costituzionale, conosce due sistemi tributari primari e un sistema tributario 'secondario', quello locale, che si iscrive a sua volta all'interno di quello regionale<sup>115</sup>.

Centrale appare l'evoluzione recente del concetto di 'sistema tributario'<sup>116</sup>, in quanto attorno ad essa può dirsi ruoti la distribuzione dei ruoli tra Stato e Regioni<sup>117</sup> in materia di 'produzione' delle leggi tributarie.

Secondo un'efficace rappresentazione "il valore dell'autonomia locale, in

---

<sup>113</sup> Per una rassegna dei punti centrali dell'attuazione cfr. Assonime, *Elementi di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale* (Roma dicembre 2008), *Diritto e pratica tributaria* 2009, (1), I, pp. 165-183.

<sup>114</sup> Sul profilo dell'efficienza è stato posto l'accento da Ceriani V., *Federalismo, perequazione e tributi*, in *Rassegna tributaria*, 2002, 5, pp. 1681-1682: "In sostanza, il nuovo dettato costituzionale prevede un assetto, in verità un po' complesso e macchinoso, in cui la legge di coordinamento fissa i principi fondamentali per i tributi locali, le regioni legiferano in materia e predispongono la cornice entro la quale gli enti locali effettuano in concreto le loro scelte. L'esigenza del coordinamento in materia tributaria è evidente. L'autonomia dei diversi livelli di governo va temperata con i cosiddetti 'diritti dei contribuenti', cioè con la necessità di costruire un sistema impositivo che sia improntato alla chiarezza [...]. Occorre anche, e soprattutto, evitare che un'eccessiva frammentazione del sistema dei tributi generi ostacoli all'attività produttiva e al mercato. [...] è evidente che il sistema tributario va considerato nel suo insieme, dal punto di vista del tax design".

<sup>115</sup> La descrizione è tratta da uno dei primi interventi, successivi all'entrata in vigore della riforma costituzionale, di Franco Gallo (Gallo F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, *Rassegna tributaria*, 2002, p. 588. Essa richiama i modelli di federalismo 'duale' (cfr. AA.VV., *Corso di scienza delle finanze*, a cura di P. Bosi, Il Mulino Bologna 2006, p. 264 e Brosio G. – Maggi M. – Piperno S., *Governo e finanza locale*, Giappichelli Torino, 2003, p. 55) e la definizione di Wheare, evocata da Tosi L. – Giovanardi A., *Federalismo* (dir. trib.), AA.VV. *Dizionario di diritto pubblico*, dir. da S. Cassese, Milano Giuffrè, 2006, vol. III, p. 2475), secondo cui "il <principio federale> si realizza qualora la divisione dei poteri permetta <al governo centrale e a quelli regionali di essere, ciascuno in una data sfera, coordinati e indipendenti>".

<sup>116</sup> Sul tema generale cfr. Ingresso M., *Diritto, sistema e giustizia tributari*, *Rassegna tributaria*, 1990, pp. 173 ss.; Boria P., *Sistema tributario*, *Digesto* (disc. comm.), Utet Torino, 1997, vol. XIV, pp. 29 ss.; Boria P., *Il sistema tributario*, Utet Torino, 2008, pp. 3 ss.; Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Parte I, Giappichelli Torino, 2003, pp. 137 ss.

<sup>117</sup> Sul riparto delle competenze in un sistema federale, secondo un'ottica non strettamente giuridica, si veda Fraschini A. e Osculati F., *Federalismo dall'alto*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2003, I, pp. 399-426. Per una prospettiva comparatistica, AA.VV. *Federalismo, sistema fiscale*, cit.

*relazione ad un singolo tributo, consente di concepire un effettivo e pieno decentramento della potestà normativa tributaria; nel suo complesso, invece, l'oggetto sostanziale della potestà normativa in esame (sistema tributario), sembra imprimere al riparto orizzontale della potestà normativa un andamento <circolare>; o un percorso così raffigurabile, poiché la potestà normativa tributaria è, dapprima, decentrata (per effetto del nuovo <formale> riparto di cui agli artt. 117 e 119 Cost.) per poi essere inevitabilmente accentrato (per effetto dell'indefettibile coordinamento ex ante del <sistema tributario>) ma in una nuova dimensione, quella della potestà normativa <concertata>, per concorso degli elementi costitutivi della Repubblica equiordinati"*<sup>118</sup>.

L'argomento testuale, fondato sul differente uso in Costituzione della stessa espressione "*sistema tributario*", rende con efficacia il senso del mutamento in atto fornendo di esso un'utile chiave di lettura<sup>119</sup>.

La lettera e) del secondo comma del rinnovato articolo 117 della Costituzione, compresa nell'elencazione delle materie sulle quali lo Stato ha legislazione esclusiva, indica, tra l'altro, il "*sistema tributario [...] dello Stato*".

In verità la disposizione costituzionale recita "*sistema tributario e contabile dello Stato*" ma il tema della potestà legislativa esclusiva in materia di sistema "*contabile*" e di quella concorrente in materia di "*armonizzazione dei bilanci pubblici*" (quest'ultima indicata al terzo comma dell'art. 117), di grande interesse scientifico e di indiscutibile rilevanza concreta (specie dopo l'approvazione della legge 31 dicembre 2009, n. 196, "*Legge di contabilità e finanza pubblica*", che peraltro ha introdotto significative modifiche in taluni punti della legge 42/2009<sup>120</sup>), esula dai limiti del presente lavoro<sup>121</sup>.

<sup>118</sup> Fantozzi A., *Riserva di legge*, cit., p. 41.

<sup>119</sup> Tanto da indurre la dottrina più attenta ad affermare che la nozione di sistema tributario "*ha ormai assunto rilevanza determinante non solo e non tanto per l'interpretazione e l'applicazione degli artt. 53, c. 2 e 81, c.3, ma soprattutto per la definizione e delimitazione delle competenze legislative di Stato e Regioni che l'art. 117, cc. 2 e 3, Cost. connette, rispettivamente al <sistema tributario dello Stato>, materia di legislazione esclusiva dello stesso, e al <coordinamento del sistema tributario>, materia di legislazione concorrente*" (Fedele A., *Appunti*, cit., p. 140).

<sup>120</sup> Si segnala, per le analogie con il tema qui trattato, la scelta di qualificare, con formula dalla sintesi estrema, disposizioni di legge delega e decreti legislativi "*principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica*" (art. 1, comma 4) e l'aggiunta, in coda al primo comma dell'art. 2 della legge 42/2009, della locuzione "*nonché al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica*".

<sup>121</sup> Un accenno alla "[...] connessione tra l'attuazione del federalismo fiscale e la riforma del sistema della contabilità pubblica, in una prospettiva che superi l'attuale contabilità dello Stato e miri invece a realizzare una sorta di contabilità della Repubblica" si trova in De Martin G.C., *Audizione di esperti alle Commissioni Riunite 1°, 5° e 6° del Senato della Repubblica nella indagine conoscitiva sui disegni di legge di attuazione dell'art. 119 della Costituzione in materia di federalismo fiscale del 12 novembre 2008 – resoconto stenografico n. 2*). Comunque, per un commento sulle linee fondamentali della riforma prima della sua approvazione, si rinvia a Monorchio A. – Mottura L.G., *Compendio di contabilità di Stato*, 4<sup>a</sup> ediz., Cacucci Bari 2010, pp. 148 ss. e Rivoecchi G., *La riforma della legge di contabilità, tra riaffermazione del diritto al bilancio del Parlamento e concezioni stato centriche del coordinamento della finanza pubblica* (8 giugno 2009), *Forum dei Quaderni costituzionali*, [www.forumcostituzionale.it](http://www.forumcostituzionale.it). Sulla legge approvata Botarelli S., *Le procedure di bilancio: un cantiere in (lento) movimento*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2010, I, pp.198 ss., Vegas G., *Il bilancio pubblico*, Il Mulino Bologna, 2010, pp. 153 ss. e IRDCEC, *Il sistema di contabilità pubblica*

L'espressione utilizzata "*sistema tributario e contabile dello Stato*" può sembrare, considerata in se stessa, scontata e priva di una particolare significatività, atteso che nella considerazione comune il sistema tributario non può che essere "*dello Stato*". Ma non è proprio così se guardiamo all'uso nel tempo in Costituzione della locuzione "*sistema tributario*".

L'unico luogo nel quale la Costituzione, prima della riforma del 2001, utilizzava tale espressione era il ben noto secondo comma dell'articolo 53 ("*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*")<sup>122</sup>. Quel riferimento peraltro è stato sovente letto in chiave riduttiva, assumendo che la progressività a livello di sistema rappresentasse un obiettivo ed un parametro molto più vago che a livello di singolo tributo.<sup>123</sup>

Nella disposizione appena citata il costituente non mostra di ritenere necessaria alcuna specificazione che chiarisca a quale sistema tributario intenda riferirsi. Il che trova facile spiegazione nel fatto che all'epoca, e fino ai nostri giorni, di sistema tributario ne esisteva uno soltanto, quello dello Stato. Non avrebbe dunque avuto alcuna concreta utilità precisare a quale sistema tributario si stesse facendo riferimento.

Nella mutata ottica della '*equiordinazione*' dei livelli di governo o, se si preferisce, del federalismo fiscale, la semplice indicazione del "*sistema tributario*", come oggetto di competenza legislativa esclusiva dello Stato, non appare più sufficiente e, di conseguenza, nella citata lett. e) dell'articolo 117 compare la specificazione "*dello Stato*"<sup>124</sup>, che prima sarebbe apparsa ridondante.

Ma non si tratta ovviamente soltanto di un '*aggiornamento*' della terminologia.

E' materia di legislazione esclusiva per lo Stato *soltanto* la disciplina del '*suo*' sistema tributario nonché la "*perequazione delle risorse finanziarie*", quest'ultima ritenuta funzione non sottraibile al livello centrale non foss'altro perché troppo connessa ai principi di unità, uguaglianza e solidarietà.

Inoltre dal mutamento si dovrebbe dedurre logicamente che oggi la materia tributaria, intesa come costruzione e costante adattamento del sistema tributario, non si esaurisce più nell'oggetto della competenza esclusiva dello Stato, che rimane limitata all'ambito tributario proprio di tale livello di governo, ma comprende altresì la

---

alla vigilia dell'attuazione del Federalismo Fiscale. Alcuni spunti di analisi, Documento 8, Ottobre 2010.

<sup>122</sup> Sull'argomento cfr. Marongiu G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Giappichelli Torino, 1991, pp. 137 ss.

<sup>123</sup> "Nella dogmatica, tradizionalmente e con rare eccezioni, il concetto di <sistema tributario> è stato collocato in secondo piano, in quanto ragione essenziale di sua rilevanza costituzionale e normativa era (ed è, comunque) l'ispirazione a criteri di progressività, vaga nella realtà delle cose, ma pur sempre <voluta> o <prefigurata> dalla Costituente, per i tributi e la fiscalità nel loro complesso, indipendentemente dalla loro ripartizione, di locazione o matrice territoriale infra-nazionale." (Fantozzi A., *Riserva di legge*, cit., p. 28). Addirittura, secondo Ingrosso M., *Diritto*, cit., p. 180, quello cui si riferisce l'art. 53 Cost. non sarebbe neanche un "*sistema*", la norma "*volendo solo alludere alla molteplicità e varietà di imposte attraverso cui viene ripartito il carico fiscale*". Per altre considerazioni, sulla ratio della norma e sull'interpretazione datane dalla giurisprudenza costituzionale cfr. Fedele A., *Appunti*, cit., pp. 38-39.

<sup>124</sup> Per Fedele A., *Appunti*, cit., p. 37) è nuova la nozione di <sistema tributario dello Stato>, "*che identifica i soli tributi erariali, contrapposti a tutti gli altri*"; tuttavia il solo riferimento al soggetto attivo non consentirebbe un raffronto con la capacità contributiva del singolo (la <capacità fiscale> dell'art. 119 Cost.), interessandone solo una parte.

costruzione ed il costante adattamento del sistema tributario (o, a questo punto inevitabilmente, dei sistemi tributari) delle Regioni<sup>125</sup>, in se stessi materia di esclusiva competenza regionale – ma l'estensione di tale ambito è oggetto di significativo ridimensionamento in sede di attuazione - e, nel rapporto con il primo, materia in ordine a cui si realizza una competenza legislativa concorrente<sup>126</sup>.

L'argomento testuale giova peraltro alla tesi appena proposta, poiché al successivo terzo comma del medesimo articolo 117 troviamo, tra le materie di legislazione concorrente, il “*coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*”, questa volta senza alcuna specificazione di sorta.

La stessa espressione, riferita alla coerenza con i “*principi*”, è riprodotta al secondo comma del successivo articolo 119<sup>127</sup> e costituisce insieme alla “*armonia con la Costituzione*” il limite al potere di Regioni ed Enti locali che “*stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri*”<sup>128</sup>.

D'altro canto, nell'esercizio della sua potestà legislativa concorrente di coordinamento tocca allo Stato dettare i “*principi fondamentali*”<sup>129</sup>, a tutela

---

<sup>125</sup> Sembra superata la disputa sull'utilizzabilità del termine “*sistema tributario*” con riferimento al singolo ente locale, in forza della considerazione che tale nozione appare inscindibilmente connessa all'esercizio della potestà legislativa, tanto da dubitarsi della correttezza sul piano teorico della stessa nozione di tributo “*proprio*” riferita agli enti locali (Marini G., *Profili problematici e prospettive dell'autonomia tributaria degli enti locali*, in AA.VV., *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, a cura di Valerio Ficari, Giuffrè Milano 2009, p. 98. Tuttavia da più parti si sollecita una ‘*rivisitazione*’ del concetto di “*riserva di legge*” ex art. 23 Cost.; cfr. Perrone L., *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, *Rivista di diritto tributario*, 1997, I, pp. 583 ss.; Tosi L., *Finanza locale. Profili giuridici*, *Digesto comm. Agg.*, Utet Torino, 2000, pp. 290 ss. Sullo specifico tema nel quadro della riforma, cfr. Amatucci F., *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali (a cura di F. Amatucci)*, Giappichelli Torino, 2008, pp. 27 ss.

<sup>126</sup> Così commentava il nuovo assetto, all'atto della sua entrata in vigore, Ficari V., “*Scintille*” di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari, in *Rassegna tributaria* 2002, (4), pp. 1228-1229: “*Il rovesciamento delle competenze ha, infatti, conferito alla legge statale l'importante compito (senza dubbio ingrato dal momento che richiede un serio lavoro parlamentare) di fissare le fondamenta del sistema tributario e, quindi, di enucleare quei principi fondamentali la cui determinazione, come dispone l'art. 117, co. 2, ultimo periodo, dovrebbe permettere l'effettivo esercizio della (nuova) potestà legislativa concorrente nelle materie indicate e, comunque, in quelle non espressamente riservate alla legge dello Stato. La Regione ha, quindi, autonomia normativa primaria in un quadro di principi fondamentali sanciti dalla legge statale o, comunque desumibili per interpretazione sistematica*”.

<sup>127</sup> “*Nel nuovo testo dell'art. 119 il coordinamento della finanza pubblica non è più di tipo verticale, ma di tipo circolare, ancorché permanga in termini sostanziali, ma non più formali, un predominio della finanza dello Stato.*” (Del Federico L., *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, *Finanza locale*, 2003, p. 514). Negli stessi termini Del Federico L., *L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giardabì verso l'attuazione dell'art. 119*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2007, I, p. 400.

<sup>128</sup> A commento della sentenza n. 37/2004 (di cui si dirà infra), veniva sottolineata “*la volontà di riconoscere il primato dell'art. 119 Cost. sulle norme relative alla distribuzione delle competenze e, al contempo, la specialità del regime fiscale e finanziario degli enti costitutivi della Repubblica rispetto ad ogni altra materia*” (Morrone A., *Principi di coordinamento e <qualità> della potestà tributaria di regioni ed enti locali*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2004, I, p. 545).

<sup>129</sup> La stessa Corte Costituzionale, nella fondamentale sentenza n. 102 del 2008, ha ricordato, citando se stessa (il riferimento è alla sentenza n. 37/2004), che “*lo Stato - nell'esercizio della propria competenza legislativa nella determinazione dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario - ha il potere di fissare, con propria legge, non solo [...] i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee del sistema tributario e definire gli spazi e i limiti entro*

dell'interesse generale della Repubblica.<sup>130</sup>

**3.2** Il riparto della competenza legislativa esclusiva in materia tributaria si presenta, dunque, secondo il nuovo impianto costituzionale, con un assetto definito.

Lo Stato ha competenza esclusiva sul *proprio* sistema tributario e sulla perequazione delle risorse finanziarie.

Ai sensi della lett. e) dell'art. 117, secondo comma, della Costituzione esso “*non ha limiti di materia ed ontologici nello stabilire i propri tributi e nell'individuare i presupposti degli stessi (almeno finché non entri in vigore la legge attuativa dell'art. 119 Cost.)*”<sup>131</sup>, salvo quelli rappresentati dal rispetto della Costituzione e dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario<sup>132</sup> e dagli obblighi internazionali<sup>133</sup>.

---

*i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, regioni ed enti locali*”. In realtà su questa ultima parte esistono interpretazioni differenti; sul punto cfr. Giovanardi A., *Il riparto, cit.*, pp. 39 ss., per il quale la sentenza 102/2008 avrebbe ridimensionato l'impostazione della 37/2004 e avrebbe trovato conferma nell'impianto della legge di delega.

<sup>130</sup> Come si vedrà meglio più avanti, il principio di ‘*equiordinazione*’ fissato con il nuovo art. 114 Cost. pone il problema del livello che debba farsi garante degli interessi della Repubblica. In proposito deve essere segnalato il recupero di una “*posizione peculiare*” per lo Stato nella più recente giurisprudenza costituzionale in materia tributaria. Nel rigettare la questione di legittimità costituzionale sollevata nell'ambito di un giudizio promosso dall'Amministrazione Provinciale di Prato, con l'ordinanza n. 144 del 2009 la Corte ha precisato: “[...] *che le pur rilevanti modifiche introdotte dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione), non comportano una innovazione «tale da equiparare pienamente tra loro i diversi soggetti istituzionali che pure tutti compongono l'ordinamento repubblicano, così da rendere omogenea la stessa condizione giuridica di fondo dello Stato, delle Regioni e degli enti territoriali» (sentenza n. 365 del 2007); che, al contrario, allo Stato è comunque riservata, nell'ordinamento generale della Repubblica, «una posizione peculiare», in quanto tutti gli enti territoriali indicati nell'art. 114 Cost., pur costituendo componenti essenziali della Repubblica, «dispongono di poteri profondamente diversi tra loro» (sentenza n. 274 del 2003) nell'ambito delle rispettive competenze; che, pertanto, il rimettente pone a confronto situazioni eterogenee, perché la condizione giuridica di fondo dello Stato è diversa da quella delle Regioni e degli altri enti territoriali, quanto a qualità e dimensione degli interessi perseguiti: generali, unitari ed al massimo grado di estensione, nel caso dello Stato; ugualmente generali, ma differenziati e riferibili esclusivamente alle comunità di cui sono espressione, nel caso delle Regioni e degli enti locali [...]*”.

<sup>131</sup> Gallo F., *I capisaldi, cit.*, p. 220.

<sup>132</sup> Per una recente interpretazione giurisprudenziale dell'applicazione di detti vincoli, a seguito del rinvio pregiudiziale della Corte costituzionale operato con la sentenza n. 102 e l'ordinanza n. 103 del 2008, si veda Corte di Giustizia CE del 17 novembre 2009 nella causa C-169/2008 e la conseguente sentenza della Corte costituzionale n. 216 del 2010, che utilizza le norme comunitarie dotate di efficacia diretta come norme interposte. Cfr. Vezzoso G., *Le tasse sarde sul lusso al vaglio della Corte costituzionale e della Corte di giustizia CE (nota a C. Giust. C-169/08 del 17.11.2009)*, *Diritto e pratica tributaria*, 2010, II, pp. 40 ss., per il quale peraltro “[...] la sentenza della Corte di Giustizia CE offre dal canto suo un'importante contributo all'individuazione dei limiti che dovrà rispettare il potere impositivo regionale, perché ha nettamente affermato che i principi sanciti dal Trattato a tutela del funzionamento del mercato comune [...] costituiscono vincoli alle legislazioni nazionali, siano esse emanate dallo Stato o da enti sub-statali.” (op. cit., p. 56). Per Dorigo S., *La Corte di Giustizia e la 'tassa sul lusso' della regione Sardegna: rilevanza comunitaria dei contro limiti e ulteriore compressione della sovranità fiscale dello Stato*, *Rivista di diritto tributario*, 2010, IV, p. 103, la Corte di Giustizia “*pare volersi riservare, infatti, il potere di sindacare, mediante il grimaldello delle libertà fondamentali del Trattato, la struttura stessa dei sistemi tributari nazionali, privando di fatto il legislatore interno della discrezionalità che fino ad ora si era riservato*”.

<sup>133</sup> Cfr. Bizioli G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Cedam Padova (ed. provv.), 2008, pp. 56 ss.; Melis G., *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, *Rivista di diritto tributario*, 2004, I, pp. 1083 ss.



I vincoli alla potestà legislativa appena richiamati, d'altro canto, valgono altresì per le materie di legislazione concorrente<sup>134</sup>.

Infatti, con corretta esegesi, è stato osservato che, sebbene dal raffronto con l'art. 117 emerga che l'art. 119 richiama l'osservanza della Costituzione ma omette ogni riferimento all'ordinamento comunitario (ed agli obblighi internazionali), da tale omissione non si può desumere che l'esercizio dell'autonomia tributaria non risente dei vincoli di matrice comunitaria (e/o internazionale), se non nella misura in cui questi siano riconducibili ad una delle fonti di limiti espressamente elencate dall'art. 119 (Costituzione e principi di coordinamento). In realtà è da ritenere che l'art. 119 introduca vincoli all'esercizio dell'autonomia tributaria ulteriori e non alternativi rispetto a quelli enunciati dall'art. 117 riguardo alla potestà legislativa in generale, sicchè i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario non possono costituire il canale necessario per il recepimento dei vincoli di origine comunitaria, che invece già direttamente condizionano l'autonomia tributaria delle Regioni<sup>135</sup>.

Dall'applicazione del nuovo impianto costituzionale, non può dunque, in ogni caso, discendere:

- la messa in discussione della natura erariale dei tributi considerati tali ai sensi della legislazione precedente all'entrata in vigore del nuovo Titolo V;
- la negazione del potere attuale dello Stato di individuare esso stesso senza limiti (almeno all'interno dell'ordinamento nazionale), ai sensi della più volte richiamata lett. e), i nuovi tributi erariali;
- tanto meno e di conseguenza, il cessare dell'esclusività della legislazione statale riguardo alla disciplina di tali tributi per lasciare il passo a (o per coesistere con) la legislazione regionale relativamente agli stessi presupposti d'imposta.<sup>136</sup>

Quanto alla perequazione finanziaria, pur in un sistema che si assume ispirato alla equiordinazione dei soggetti che costituiscono la Repubblica (art. 114 Cost.)<sup>137</sup>, la

---

<sup>134</sup> Lo ricorda, con specifico riferimento al "primato del diritto comunitario", Di Pietro A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, *Rassegna tributaria*, 2006, p. 247, citando anche la previsione contenuta nella legge 5 giugno 2003 n. 131.

<sup>135</sup> Carinci A., *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, *Rassegna tributaria*, 2004, 4, p. 1206. Gallo F., *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, *Rassegna tributaria*, 4, 2008, p. 920-921, alla domanda sui principi dell'ordinamento tributario nazionale che possano teoricamente avere le caratteristiche dei principi fondamentali opponibili, quali contro-limite, all'ordinamento comunitario, risponde che l'unico principio qualificabile come tale è quello di uguaglianza, mentre siffatta qualità è da escludersi per i principi di coordinamento.

<sup>136</sup> E' la sintesi dell'ambito di esercizio della potestà legislativa esclusiva dello Stato in materia tributaria formulata all'indomani dell'entrata in vigore del nuovo Titolo V da Gallo F., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed enti locali*, *Rassegna tributaria*, 2002, p. 2009, che esce confermata dagli indirizzi della giurisprudenza costituzionale formati successivamente e dal testo della recente legge delega di attuazione della norma costituzionale.

<sup>137</sup> Si osserva però: "Infatti, dal silenzio dell'art. 119 Cost., dalla sostanziale continuità con il sistema anteriore e dal disposto dell'art. 117, 2° comma lett. e), Cost. è dato evincere, non solo che la materia perequativa è rimessa in via esclusiva alla disciplina dello Stato e che le altre autonomie non hanno voce in capitolo circa la sua organizzazione, ma anche che in alcun modo è stata considerata l'ipotesi di una perequazione orizzontale. Sotto questo profilo sembra corretto parlare di un'occasione mancata per aderire ad un principio di solidarietà intergovernativo che poteva costituire una reale innovazione e che in altri ordinamenti appare estremamente sviluppato." (Piciocchi P., *Autonomia finanziaria*, cit.,

disciplina non può che provenire dalla legge statale<sup>138</sup> che la detterà nel solco dei principi di unità, uguaglianza e solidarietà<sup>139</sup>.

Le Regioni, dal canto loro, hanno competenza esclusiva<sup>140</sup>, in quanto rientrante nelle materie residuali di cui al quarto comma dell'art. 117 Cost., sul *proprio* sistema tributario<sup>141</sup> (e, in una misura da determinare, sui tributi degli enti locali<sup>142</sup>), in quanto ai sensi del secondo comma dell'art. 119 Cost. “*stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri*”.

Pertanto si potrebbe immaginare che, espunto dall'art. 119 Cost. il vecchio rinvio alla legge dello Stato, l'autonomia finanziaria delle regioni (così come degli altri enti territoriali) trovi il proprio riconoscimento direttamente nella Carta costituzionale, senza la necessaria mediazione di una legge statale che ne definisca forme e limiti<sup>143</sup>.

---

p.739).

<sup>138</sup> Sull'intima connessione tra questi principi e la perequazione, cfr. Gallo F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Il Mulino Bologna, 2007, pp. 75 ss. Per Bertolissi M., *Intervento*, AA.VV., *Il sistema amministrativo dopo la riforma del titolo V della Costituzione* (a cura di G. Berti e G.C. De Martin), Roma 2002, p. 171, “gli oggetti della legislazione esclusiva (art. 117, comma 2, Cost.) generano spese la cui copertura è assicurata dalla fiscalità generale, espressiva per definizione dei principi di solidarietà ed uguaglianza (artt. 2 e 3 Cost.). Fra tali oggetti rientrano, per l'incidenza che hanno sull'autonomia dei livelli sub-statali di governo (Regioni ed enti locali), quello della <perequazione delle risorse finanziarie> (art. 117, comma 2 lett. e) e della <determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni> (art. 117, comma 2, lett. m)”.

<sup>139</sup> Osservava però lucidamente, a seguito della riforma costituzionale, Pitruzzella G., *Problemi*, cit., pp. 981-984) come nel testo novellato dell'art. 119 Cost. “... ciò che più colpisce l'attenzione è la timidezza con cui è affrontata la questione della perequazione tra territori ... la sua disciplina è interamente rimessa alla legge (art. 119, 3° comma). Così come sono interamente rimessi alla discrezionalità del legislatore gli interventi, previsti dal quarto comma ... [A differenza del modello tedesco, manca l'indicazione del] livello di differenziazione interregionale ritenuto accettabile senza rompere l'unità nazionale ... Ma se gli enti che costituiscono espressione dei territori più poveri avranno risorse notevolmente inferiori agli altri, la conseguenza potrà essere un graduale processo di affievolimento del grado di tutela dei diritti sociali, in quanto diritti finanziariamente condizionati ... Perciò, in fin dei conti, potrebbe realizzarsi una specie di <federalismo per abbandono> (secondo una formula coniata da F. Pizzetti, *Federalismo, regionalismo e riforma dello Stato*, Torino 1996, 100)”.

<sup>140</sup> Tuttavia, con realismo, viene notato: “Lo spazio, per l'unilaterale ed autonomo svolgimento di quella potestà normativa, però, è estremamente esiguo: non solo per gli effetti di externalità economica e giuridica extra-fiscale che i tributi locali potrebbero frequentemente comportare, ma anche per le difficoltà di realizzare <<dinamicamente>> un sistema tributario nazionale idoneo alla funzione costituzionale della redistribuzione progressiva delle risorse individuali, ancorata ai soggetti: all'individuo (non al territorio).” (Fantozzi A., *Riserva di legge*, cit., pp. 39-40).

<sup>141</sup> Giarda P., *Le regole del federalismo fiscale nell'articolo 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, *Le Regioni*, 2001, p. 1434.

<sup>142</sup> Quello del rapporto tra la potestà legislativa regionale e l'autonomia degli enti locali nella disciplina dei tributi di questi ultimi è uno dei nodi più intricati. Sembra ricondurre anche l'intervento (seppur entro ristretti confini) sui tributi locali alla “potestà legislativa esclusiva della Regione ex art. 117, comma 4” Gallo F., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, *Rassegna tributaria*, 2005, 4, p. 1040), che infatti conclude: “Il che, a stretto rigor di logica, dovrebbe portarci a qualificare come tributi <propri in senso stretto>, attribuiti alla competenza legislativa residuale delle Regioni, solo i tributi locali o regionali (siano essi denominati tasse o imposte o contributi) non generali, e cioè tributi commutativi improntati al criterio del beneficio e dovuti da soggetti che si avvantaggiano (o possono avvantaggiarsi) della prestazione o dell'opera pubblica al cui finanziamento è, anche parzialmente, correlato il tributo proprio.”.

<sup>143</sup> Uricchio A., *Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del Titolo V della costituzione e della giurisprudenza della Corte costituzionale*, *Finanza locale*, 2006, p. 29, che, però, prosegue:

Tuttavia prevale l'esigenza di assoggettare quanto meno al coordinamento anche la potestà legislativa regionale (residuale ed esclusiva, ai sensi del quarto comma dell'art. 117 Cost.) in materia di tributi ed entrate propri, senza che ciò debba comportare i vincoli dei principi fondamentali, propri della potestà concorrente.<sup>144</sup>

E', in definitiva, il prevalere della previsione contenuta all'art. 119 Cost. (che richiama il coordinamento con riferimento all'attività di 'stabilire e applicare' i tributi propri nel suo complesso) su quella dell'art. 117, terzo comma, Cost., necessariamente contenuta nell'ambito delle materie a legislazione concorrente.

Riguardo a quest'area di esplicazione della potestà legislativa regionale (quella c.d. 'residuale'), c'è anche chi giunge alla medesima conclusione richiamandosi però all'art. 117, secondo comma lett. e), della Costituzione, così argomentando: “[...] *dalla previsione di una competenza esclusiva si può evincere che la potestà legislativa potrà esplicarsi ovunque non sia espressamente esclusa. Ed è in questo ambito che andrebbe ricercata la potestà impositiva piena delle regioni che <Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri>. Questa attività, del tutto correttamente, non è sottoposta alla determinazione dei principi fondamentali sopra menzionati, ma è svolta in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica, la cui determinazione è riconducibile allo Stato ai sensi dell'art. 117, comma 2, lettera e).*”<sup>145</sup>

In realtà, come già accennato in precedenza e come si vedrà ulteriormente riguardo all'attività di coordinamento, questo dei limiti all'esercizio della potestà 'residuale' rimane uno dei punti più incerti e controversi, trovandosi però essa fortemente condizionata dalla determinazione dell'area di suo effettivo dispiego. Infatti, qualora (come vedremo più avanti) essa faccia riferimento esclusivo ad ipotesi di

---

“[...] Deve comunque ritenersi che l'esercizio di tale potere normativo da parte delle regioni, oltre i limiti di carattere comunitario, incontri i limiti rivenienti dai principi fondamentali espressi dalle leggi dello Stato”. Anche Ficari V., “Scintille”, cit., pp. 1229-1230, auspicava: “[...] il limite dei principi fondamentali potrebbe non operare per la competenza legislativa primaria della regione [...] cioè, i tributi regionali e locali, [...] non si tratterebbe più di verificare la legittimità della disciplina tributaria regionale sotto il profilo della riserva di legge, ma solo della materia “.

<sup>144</sup> Con riferimento alla potestà regionale nelle materie residuali, distingue tra “principi fondamentali” e “coordinamento secondo i principi fondamentali” Gallo F., *Prime osservazioni*, cit., 585 ss.: “[...] l'art. 117, [...] al comma 4, individua la competenza legislativa cosiddetta residuale, che ha carattere primario in quanto non è condizionata dai <principi fondamentali>. Come si è già detto, rientrano in particolare in tale potestà tutte le altre materie che non risultano riservate alla competenza esclusiva dello Stato (art. 117, comma 4) e quindi, per quanto attiene la materia tributaria, i tributi regionali e quelli locali [...] il tributo locale è il risultato dell'esercizio di una potestà <esclusiva>, ma non <assoluta>, della Regione (art. 117, comma 4). Questa infatti, da un lato, fissa l'ambito di autonomia entro cui l'ente locale può esercitare liberamente il suo potere normativo di autodeterminazione del tributo e, dall'altro, nel determinare tale limite recepisce i (e, quindi, si attiene ai) principi fondamentali fissati dalla legge statale agli effetti del coordinamento del sistema tributario (art. 117, comma 3). L'esclusività della potestà legislativa regionale vale, perciò, solo nei confronti dello Stato, nel senso che non è ammessa l'intrusione della legge statale nella disciplina del tributo locale se non ai fini del coordinamento secondo <i principi fondamentali>”.

<sup>145</sup> Perez R., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 90, secondo la quale poiché “[...] anche in materia di potestà legislativa esclusiva, le regioni sono tenute ad agire in armonia con la Costituzione [...], anche senza i principi di coordinamento, la finanza regionale dovrebbe <auto coordinarsi> con quella statale stabilita in Costituzione”.

prelievi su presupposti differenti da quelli interessati da tributi statali “il margine di discrezionalità legislativa si traduce, per questi ultimi, in modo drastico ed in definitiva paralizzante”<sup>146</sup>.

**3.3** Lo Stato ha, quindi, anche il potere/dovere di dettare i principi fondamentali in materia di coordinamento (della finanza pubblica e) del sistema tributario.<sup>147</sup>

Pertanto l'attività di coordinamento riguarda due oggetti distinti: la finanza ed i tributi<sup>148</sup>.

Con riferimento al più ampio oggetto della <finanza pubblica> è stato osservato come il coordinamento rappresenti “strumento di governo delle relazioni finanziarie e fiscali della Repubblica” e non presupponga “un sistema chiuso e uniforme, bensì una pluralità di ordinamenti finanziari e fiscali particolari che si tratta, appunto, di coordinare in via generale, in vista dell'unità complessiva dell'ordinamento repubblicano”<sup>149</sup>. E si aggiunge una notazione particolarmente rilevante ai fini del tema trattato nel presente lavoro: “Problema collegato, ma distinto, è quello concernente i processi di decisione per stabilire i principi di coordinamento; ma è chiaro che trattandosi di principi della Repubblica, alla loro adozione dovranno partecipare <paritariamente> Stato, regioni e enti locali.”<sup>150</sup>

---

<sup>146</sup> Basilavecchia M., *Tra autonomia e autoritatività: consenso tra enti impositori e sistema tributario*, in AA.VV., *Autonomia e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Giuffrè Milano, 2007, p. 55.

<sup>147</sup> Perrone L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, *Rivista di diritto tributario*, 2004, p. 1186, ravvisa “un non trascurabile margine di discrezionalità nella selezione dei principi fondamentali di coordinamento”. Secondo l'Autore, infatti, “... abbiamo un'ampia zona grigia, quella della portata del coordinamento Stato/Regioni e Regioni/Enti locali minori, su cui solo la futura esperienza legislativa potrà far luce. Chiaro è per altro che essendo riservata comunque allo Stato l'individuazione dei principi fondamentali del coordinamento, mi pare potersi sostenere che allo stesso seguita ad essere attribuita una sovranità impositiva maggiore rispetto a quella caratterizzante delle Regioni e degli enti territoriali minori (op. cit., p. 1188).

<sup>148</sup> Tesauro F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, *Finanza locale*, 2005, p. 23. Con riferimento alla sentenza n. 320/2004, Di Maria R., *La 'sede' del coordinamento: tra sistema delle fonti e sistema della finanza pubblica*, in *Rassegna Amministrativa Siciliana*, 2009, p. 734, segnala: “La Consulta distingue, così, il potere legislativo (statale) di armonizzazione e coordinamento in materia finanziaria (previsto dall'art. 117 Cost., comma 3) e quello di predisposizione della richiamata disciplina transitoria, che ritiene invece prodromica alla attuazione dell'art. 119”.

<sup>149</sup> Le considerazioni sono svolte a margine delle sentenze della Corte nn. 370 e 376 del 2003 da Morrone A., *La <nuova costituzione finanziaria> la Corte costituzionale indica la via per attuare l'art. 119 Cost.*, *Giur. Cost.*, 2003, p. 4100. Osserva, poi, Barbero M., *Il problematico coordinamento della finanza pubblica*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2006, II, pp. 39-41: “In Italia, l'esigenza di un potere statale di coordinamento finanziario viene generalmente ricondotta all'esistenza dei c.d. vincoli comunitari alle finanze pubbliche nazionali [...]. Peraltro, un potere statale di garanzia della stabilità finanziaria complessiva dell'ordinamento sussisterebbe anche laddove i vincoli d'origine comunitaria non vi fossero o venissero meno. In altri termini, l'esistenza dei vincoli comunitari rafforza la necessità di un siffatto potere, il quale, cionondimeno, costituisce un attributo (per così dire) <naturale> del massimo livello di governo all'interno di un ordinamento unitario [...]. Il coordinamento statale della finanza pubblica dovrebbe, quindi, avvenire per mezzo di disposizioni di principio quali sono certamente quelle che definiscono obiettivi focalizzati sui saldi di bilancio, lasciando all'autonomia di ciascun ente la scelta dei mezzi (incremento delle entrate ovvero contenimento o riduzione delle spese) più idonei a perseguirli”.

<sup>150</sup> Morrone A., *La <nuova costituzione>*, cit., p. 4101 nota 42. Per gli ultimi arresti giurisprudenziali sul tema si veda la sentenza n. 237/2009, richiamata anche dalla più recente n. 27/2010 nell'affermare che la mancanza di un “pieno coinvolgimento delle Regioni” determina l'illegittimità costituzionale della norma statale.

Con le modifiche apportate dal sesto comma dell'art. 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, alla legge n. 42 del 2009 si è voluto far confluire nel processo riformatore anche la materia della “*armonizzazione dei bilanci pubblici*” (che si aggiunge, infatti, alle finalità della delega previste dall'art. 2, primo comma, della legge 42/2009), ma è ancora poco chiaro come potrà assicurarsi il raccordo tra l'attuazione delle due deleghe.

L'attività di coordinamento del sistema tributario costituisce funzione “*molto delicata*”<sup>151</sup> e da ritenersi essenziale, soprattutto alla luce dell'interpretazione adottata dalla Corte costituzionale circa la necessità di una legge statale sui principi fondamentali in materia tributaria ed anche in considerazione della obiettiva impossibilità di desumerli dalle leggi vigenti<sup>152</sup>, che poco rispecchiano il nuovo quadro di rapporti nella Repubblica scaturito dalla riforma del Titolo V della Costituzione.

Invero in un unico sistema tributario statale, cui concorrono, in posizione meramente derivata, Regioni ed enti locali, non è possibile né utile andare alla ricerca di regole generali di coordinamento. Il coordinamento è, al contrario, “*il necessario <modo di essere> delle relazioni intercorrenti tra i vari livelli di governo*”<sup>153</sup>.

Al contrario, già all'indomani della riforma costituzionale era stato perciò osservato efficacemente (anche se, forse, con un'enfasi che oggi può sembrare eccessiva): “[...] *il sistema tributario risultante dalla riforma, in sostanza, colloca le regioni al centro della piramide ordinamentale, nel senso che conferisce loro, da un lato, poteri, per così dire, ascendenti, ossia di coordinamento della finanza regionale con la finanza statale e con i principi fondamentali dettati con legge nazionale; da un altro, poteri discendenti, tesi, cioè, a garantire all'interno del territorio di propria competenza omogeneità strutturale all'imposizione locale, nel rispetto sia dei principi dettati dalla legge statale, sia delle regole di coordinamento da esse stesse stabilite*”<sup>154</sup>.

Tale funzione, tipica nelle materie a legislazione concorrente<sup>155</sup>, per la potestà legislativa tributaria acquista particolare rilievo - come è testimoniato dal richiamo ai “*principi di coordinamento*” contenuto nell'art. 119 Cost. che rafforza ed integra la previsione generale contenuta al terzo comma dell'art. 117 - tanto da impegnare fin dall'inizio la dottrina in una ricostruzione che la integrasse con la nuova ‘*parità*’ dei soggetti all'interno della Repubblica: “*Lo Stato, in quanto non sovraordinato alle*

---

<sup>151</sup> Così la definisce Antonini L., *Dal federalismo*, cit., p. 422: “*La complessità del quadro astrattamente configurabile dell'autonomia impositiva rende molto delicata la questione della definizione dei principi di coordinamento del sistema tributario della Repubblica*”.

<sup>152</sup> Sentenza n. 37 del 2004. A commento della sentenza, Bizioli G., *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo <federalismo fiscale>*, *Giurisprudenza Costituzionale*, 2004, II, p. 554 nota 21, sottolinea: “*La Corte rileva così l'assenza di principi di coordinamento <incorporati, per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato>*”.

<sup>153</sup> Bizioli G., *I principi statali*, cit., p. 554.

<sup>154</sup> Giovannini A., *Normazione regionale in materia tributaria*, *Rassegna tributaria*, 2003, p. 1171.

<sup>155</sup> Anche a seguito della riforma costituzionale, “[...] *la distinzione tra <norma di principio> e <norma di dettaglio> resta l'unico strumento con cui si possono distinguere le competenze dello Stato e delle Regioni nelle materie concorrenti*” (Bin R. – Pitruzzella G., *Le fonti*, cit., p. 159, che richiamano la posizione critica di D'Atena A., *La competenza legislativa concorrente, ora in Le Regioni dopo il Big Bang*, Milano 2005, pp. 129 ss.); tuttavia tale distinzione “*è stato uno dei piedi d'argilla su cui il costituente del '48 ha edificato il sistema regionale italiano: non ha alcuna seria giustificazione teorica ed è naufragata completamente nella pratica legislativa*” (Bin R., *La delega*, cit., p. 33).

*Regioni nelle materie di legislazione concorrente (e, quindi, in materia di coordinamento) resta di conseguenza titolare di un potere di coordinamento nei confronti delle Regioni e degli enti locali solo per quanto attiene alla determinazione dei principi fondamentali. E tale potere svolge non in quanto Stato-persona – e cioè come ente equiordinato rispetto agli ordinamenti coordinati (tra i quali è compreso lo stesso Stato-persona) – bensì quale Stato-ordinamento e cioè in nome e nell'interesse (non della finanza statale, ma) della finanza pubblica nel suo complesso.”*<sup>156</sup>.

Il coordinamento è sì nazionale, affidato allo Stato (art. 119, comma secondo), ma anche regionale, quest'ultimo realizzato attraverso l'attività legislativa delle Regioni, soggetta ai <principi fondamentali> fissati dallo Stato (art. 117, comma terzo)<sup>157</sup>.

Infatti le Regioni hanno il potere di coordinare legislativamente (la finanza pubblica ed) il sistema tributario<sup>158</sup>, potere che devono tuttavia esercitare, trattandosi di materia di legislazione concorrente, in armonia alla Costituzione e secondo i principi fondamentali di coordinamento dettati dallo Stato<sup>159</sup>.

In realtà, dall'esegesi combinata delle due disposizioni costituzionali coinvolte emerge un non perfetto allineamento terminologico.

Secondo la norma generale in tema di riparto degli ambiti di esercizio della potestà legislativa, ossia l'art. 117, terzo comma, Cost., lo Stato determina i “*principi fondamentali*” mentre il “*coordinamento ... del sistema tributario*” è materia di legislazione concorrente con la Regione; secondo la norma sull'autonomia tributaria dei livelli di governo, ossia il secondo comma dell'art. 119 Cost., la potestà legislativa tributaria delle Regioni (per la quale esse “*stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri*”) è soggetta al rispetto dei “*principi di coordinamento ... del sistema tributario*”.

Ne viene fatta discendere una distinzione tra tipologie di principi oggetto di riserva statale, quelli “*fondamentali*” e quelli “*di coordinamento*”<sup>160</sup>, e lo scindersi dei

---

<sup>156</sup> Gallo F., *Prime osservazioni*, cit., p. 594.

<sup>157</sup> Tesauro F., *Le basi costituzionali*, cit., p. 23. Certamente, tuttavia, non incoraggia la constatazione di Fantozzi A., *Riserva di legge*, cit., p. 49: “E nonostante gli interventi legislativi e giurisprudenziali successivi resta oscura, a mio avviso, la distinzione tra principi <fondamentali> e principi <non fondamentali> di coordinamento, rimessi i primi allo Stato e i secondi alla Regione.”.

<sup>158</sup> Esprime dubbi sulla concreta ipotizzabilità di un coordinamento “regionale” Scalinci C., *Riserva di legge e primato della fonte statale nel “sistema” delle autonomie fiscali* (nota a C. Cost. n. 37/2004), in *Rivista di diritto tributario*, 2004, II, p. 236: “[...] è opinabile la stessa possibilità concreta di un coordinamento a sistema ed ex ante dei più legislatori regionali, quando muniti del potere di ideare e scegliere la qualità e struttura del tributo <proprio>”.

<sup>159</sup> La soluzione scelta per le materie di legislazione concorrente, vista nella sua applicazione alla materia tributaria, non è certo esente da critiche: “[...] una delle più gravi carenze della riforma costituzionale del 2001: l'assenza di efficaci meccanismi di raccordo atti ad assicurare un incisivo coordinamento tra lo Stato e le Regioni [...]. Ma è proprio in ordine all'attuazione del <federalismo fiscale> che il problema assume una forte intensità. L'impossibilità di separare con nettezza sistema tributario statale e sistemi regionali favorisce la sovrapposizione di interventi, la conflittualità, la stessa crescita della pressione fiscale e della spesa.” (Pitruzzella G., *Problemi*, cit., p. 988).

<sup>160</sup> Per Del Federico L., *Orientamenti di politica*, cit., p. 514, sussiste “qualche incertezza sulla relazione tra i ‘principi fondamentali’ ex art. 117, comma 3, ed ‘i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario’ ex art. 119 comma 2. Sembra che i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario debbano essere articolati su due livelli di normazione: il primo, per la determinazione dei principi fondamentali, riservato alla legislazione esclusiva dello Stato (art. 117, comma 3); il secondo livello, appunto per la specifica disciplina del coordinamento

livelli della stessa attività di coordinamento.

D'altronde, si aggiunge, i principi di coordinamento previsti dall'art. 119, comma 2, Cost. non possono essere confusi con i principi fondamentali dello Stato in materia di *<armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario>* perché "[...] mentre gli uni sono principi della Repubblica, gli altri sono principi dell'ordinamento statale; mentre i primi attendono al coordinamento finanziario nazionale, i secondi riguardano il coordinamento e l'armonizzazione della dimensione territoriale regionale e locale [... il coordinamento, infatti,] non può non implicare moduli procedurali di tipo consensuale o negoziale [tra tutti i livelli di governo della Repubblica e quindi] una profonda revisione dei processi decisionali"<sup>161</sup>.

Non sembra, in effetti, che sussistano ragioni rilevanti per supporre presunte antinomie all'interno dello schema costituzionale, nonostante l'incontestabile approssimazione della sua formulazione.

La presenza dell'art. 119 (in particolare del suo secondo comma), pietra angolare dell'intero sistema di finanziamento delle Autonomie, pone in ombra, per la materia tributaria, il terzo comma dell'art. 117 ed il relativo potere di coordinamento statale, in virtù di ragioni che attengono anche all'attuale conformazione del sistema tributario dello Stato.

Non è, perciò, conducente ragionare in termini di applicazione delle regole generali fissate per le materie di legislazione concorrente, di fronte alla constatazione che il riformatore del Titolo V ha inteso elaborare una soluzione *'ad hoc'* per la potestà tributaria legislativa (e non solo, considerando l'espressa menzione degli enti locali nell'art. 119, secondo comma)<sup>162</sup>, ad essa inevitabilmente riferita nella sua interezza, sia

---

*finanziario, devoluto alla potestà legislativa delle regioni.*" Per Bizioli G., *I principi*, cit., p. 557, "[...] il coordinamento non si risolve nella sola legislazione statale per principi. Se s'intende attribuire un significato autonomo alla diversa formulazione dell'art. 117, comma 3 - che si riferisce ai *<principi fondamentali di coordinamento>* - e all'art. 119, comma 2 - che si riferisce, genericamente, ai *<principi di coordinamento>* - nonché attribuire significato alla potestà legislativa regionale nelle materie di competenza concorrente, si deve ammettere l'esistenza di un doppio livello di formazione di coordinamento. Un primo, a livello statale e per principi (fondamentali), riferito all'intero sistema tributario della Repubblica. Un secondo, a livello regionale e per principi, riferito ai singoli sistemi tributari regionali (e degli enti locali). In conformità ai principi fondamentali, le singole Regioni dovranno, secondo il modello costituzionale, dettare le regole generali di coordinamento del proprio sistema tributario, ripartendo le aree impositive fra Regione ed enti locali e fissando alcuni principi comuni inerenti la fase di attuazione del tributo". Per Ficari V., *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rassegna tributaria* 2007, (3), p. 885, "la riserva di legge ex art. 23 Cost. esprime una duplice possibile combinazione di modelli di livelli normativi: quello a tre livelli (Stato/legge statale, Regione/legge Regionale, ed infine ente locale/regolamento locale) oppure a due soli livelli in ragione del fatto che il regolamento locale sia preceduto sia da una legge statale che da una legge regionale o, invece, solo dalla seconda".

<sup>161</sup> Morrone A., *Principi di coordinamento*, cit., p. 546. E Fantozzi A., *Riserva di legge*, cit., p. 3, precisa che il coordinamento è "indicato con identica formula ma con finalità diverse nell'art. 117, comma 3, e nell'art. 119, comma 2, Cost."

<sup>162</sup> In tal senso Gallo F., *Il nuovo articolo 119 della Costituzione e la sua attuazione*, Astrid, *L'attuazione del federalismo fiscale* (a cura di F. Bassanini e G. Macciotta), Il Mulino Bologna, 2003, p. 162, che osserva come "il verbo *<stabilire>* usato dal legislatore costituzionale [...] ha perciò un significato ben più pregnante del verbo *<istituire>*, usato vigendo il vecchio Titolo V dal legislatore ordinario per indicare quello che allora era il contenuto più rilevante dell'autonomia impositiva dell'Ente locale [...]".

dunque per quella concorrente sia per quella esclusiva. E ciò trova il suo fondamento – come ha reso evidente la giurisprudenza - anche nella peculiare condizione del sistema tributario, oggetto della profonda trasformazione descritta in precedenza attraverso i cambiamenti delle formule che lo rappresentano.

In questa direzione sembra spingere (seguendo i percorsi che verranno indicati successivamente) anche la Corte costituzionale, in particolare con la sentenza n. 102 del 2008.

In dottrina, però, si è ritenuto che alla pronuncia possa attribuirsi un significato ulteriore, secondo cui “... il rapporto fra l’art. 117, 2° comma, e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, cui si riferiscono l’art. 117, 3° comma, e 119, 2° comma, sarebbe risolto in questi termini: il primo articolo impone che la potestà tributaria sia esercitata in armonia con i principi generali del sistema tributario (la cui definizione spetterebbe allo Stato) e richiama quindi il rispetto dei principi interni al sistema stesso, mentre gli altri due commi citati si riferiscono alla compatibilità dei sistemi tributari fra di loro”<sup>163</sup>. Ciò implicherebbe – sempre secondo l’Autore – una conclusione priva di appoggi sul piano testuale, seppure “conforme a criteri di ragionevolezza e buon senso”: che “l’impostazione della Corte [...] porta a sostituire, nel testo dell’art. 117, 2° comma, lett. e), il termine <Repubblica> a quello di <Stato>, contro il tenore letterale della norma, che sembra fare riferimento al solo complesso di tributi di stretta competenza statale.”<sup>164</sup>.

In verità la Corte, nella citata pronuncia, non richiama il secondo comma dell’art. 117 Cost. ai fini della delimitazione della potestà concorrente delle Regioni a statuto ordinario, bensì, implicitamente, soltanto a proposito di quella residuale se esercitata in assenza di legge di coordinamento. Per questa ipotesi essa ritiene, nel solco di sue precedenti pronunce, necessario il rispetto dei “*principi dell’ordinamento tributario, ancorchè solo <incorporati>, per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato*”, in analogia al limite imposto dalla norma statutaria della Regione Sardegna (“*in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato*”) posta a base del contenzioso<sup>165</sup>.

**3.4** Nelle more che si attivassero i meccanismi politici necessari al “doveroso”<sup>166</sup> intervento attuativo da parte del Parlamento, la Corte è stata chiamata a dirimere i conflitti tra Stato e Regioni sull’esercizio della potestà legislativa tributaria nel nuovo

---

<sup>163</sup> Vezzoso G., *Il federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno Calderoli*, *Diritto e pratica tributaria*, 2008, I, p. 873.

<sup>164</sup> Vezzoso G., *Il federalismo fiscale*, cit., p. 874. Per la sua tesi l’Autore citato fa leva sull’argomento del confronto tra le rispettive prerogative delle regioni a statuto ordinario e speciale (nel caso in questione la Sardegna), per sostenere che altrimenti non ci sarebbe l’affermata (dalla Corte) maggiore ampiezza dei poteri delle Regioni a statuto speciale.

<sup>165</sup> Cfr., tra gli altri, Marongiu G., *Le tasse “Soru” e l’impatto con la Corte costituzionale*, *Giurisprudenza tributaria*, 2008, pp. 601 ss.; AA.VV., *L’autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, a cura di Valerio Ficari, Giuffrè Milano, 2009; Antonini L., *Una importante sentenza sul federalismo fiscale innovativa oltre il caso di specie*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2008, II, pp. 96 ss.; Picciaredda F., *Il federalismo fiscale tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, *Rivista di diritto tributario*, 2007, I, pp. 919 ss.

<sup>166</sup> L’aggettivo è utilizzato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 193/2007.



ordine<sup>167</sup>, creato dalla riforma del Titolo V della Costituzione<sup>168</sup>.

Com'è evidente il rischio da scongiurare era il 'collasso' del sistema prima ancora del suo effettivo avvio, a causa della 'disordinata' (rectius, 'non coordinata') attività legislativa delle Regioni<sup>169</sup>, in materia tributaria, della quale cominciavano ad apparire i primi segnali.

La Corte, chiamata a pronunciarsi sulla sempre controversa nozione di "tributi propri", scelse con le sentenze nn. 296, 297 e 311 del 2003 "la soluzione più indolore per le Regioni"<sup>170</sup> anche se da molti criticata<sup>171</sup>, quella del "congelamento delle competenze"<sup>172</sup>, escludendo che possa esser considerato tributo "proprio" delle Regioni

---

<sup>167</sup> Molto opportuno appare il richiamo effettuato da Di Maria R., cit., p. 738 nota 34) alla relazione del Presidente emerito della Corte costituzionale prof. Gustavo Zagrebelsky in occasione dell'annuale conferenza stampa sull'attività del 2003: "Tra le due grandi funzioni che caratterizzano gli organi della giustizia costituzionale (e che ne hanno connotato, storicamente, l'origine), ovvero quella dell'arbitraggio della ripartizione delle competenze e quella di difesa costituzionale delle libertà, prevale, forse per la prima volta nella storia della Corte costituzionale italiana, la funzione arbitrale. [...] La riforma del Titolo V, realizzata con la legge costituzionale 3/2001, ha messo la Corte di fronte a norme costituzionali <nuove di zecca>, chiamandola a una complessa opera di interpretazione, nell'ambito della quale un ausilio limitato ha fornito la precedente giurisprudenza".

<sup>168</sup> Nella sua critica dai toni piuttosto accesi, De Fiore C., Note critiche, cit., p. 1, sottolinea "la condizione di imbarazzo che da qualche tempo (precisamente dall'approvazione del titolo V) attanaglia il giudice costituzionale costretto ad assumere quale parametro di giudizio un testo scarsamente intelligibile in molte sue disposizioni, privo di sistematicità sul piano giuridico, sguarnito di norme di natura transitoria. Una patologia, questa, che negli ultimi anni si era avvenuta ulteriormente aggravando in ragione della permanente condizione di latitanza assunta dal legislatore ordinario".

<sup>169</sup> La preoccupazione era già in precedenza emersa, anche in dottrina: "[...] una recente sentenza ci dice correttamente che il Titolo V è direttamente applicabile, che non deve essere mediato dall'intervento di legge quadro statali e che, quindi, le regioni e gli enti locali possono applicare le norme del Titolo V senza avere la necessaria guide-line dello Stato e traendo esse stesse i principi fondamentali della materia dall'ordinamento generale. [...] Il che sarà forse molto gradito agli enti locali e, soprattutto, alle Regioni, ma potrebbe tradursi in un fattore negativo per l'assetto complessivo della finanza pubblica, in mancanza appunto di una legge statale che fissi essa i principi di coordinamento del sistema tributario e della finanza pubblica" (Gallo F., Quando l'attuazione del federalismo fiscale?, in Rivista di diritto tributario, 2003, I, p. 387).

<sup>170</sup> Brancasi A., Per <congelare> la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria, Giustizia Costituzionale, 2003, p. 2566; egli, però, concludeva: "... la Corte costituzionale, se con queste tre sentenze e con la sua nuova definizione di tributi propri intendeva conseguire una ordinata transizione al c.d. federalismo fiscale, ha mancato appieno il proprio obiettivo" (p. 2567).

<sup>171</sup> Per una rassegna delle opinioni della dottrina sugli interventi della Corte, nel cosiddetto 'periodo transitorio' cfr. Tosi L. – Giovanardi A., Federalismo, cit., pp. 2480 ss.. Decisamente critici sulla decisione, Ferlazzo Natoli L. – Serranò M. V., Considerazioni a margine delle sentenze della Consulta nn. 296 e 297/2003, Il fisco, 2003, pp. 16008 ss.. A commento della successiva sentenza n. 241/2004, adottata nel medesimo solco delle precedenti, così si esprimeva Pellegrini S., L'autonomia tributaria delle Regioni è condizionata dalle leggi statali di coordinamento, in Diritto e pratica tributaria, 2005, II, pp. 1297-1298): "Si ha per converso, l'impressione che il sistema immaginato dalla Consulta non sia caratterizzato da un'effettiva equiordinazione tra ordinamenti paritetici ma, al contrario, da una relazione verticale tra un ordinamento statale ed un ordinamento degli enti territoriali in posizione, quest'ultimo, di subordinazione rispetto al primo [...] La scelta operata dalla Corte costituzionale sembra, quindi, orientata verso un tipo di coordinamento dall'alto nell'ambito del quale lo Stato-persona riacquista la propria posizione di centralità in contrapposizione con le tendenze del federalismo fiscale".

<sup>172</sup> L'espressione è proprio di Brancasi A., Per <congelare>, cit., p. 2564, che precisa: "... in materia di tributi vi è una sorta di <congelamento> delle competenze, nel senso che la spettanza del tributo è regolata dal precedente assetto costituzionale e la riforma del Titolo V influisce soltanto sullo spessore dei poteri esercitabili sui tributi di rispettiva titolarità: un <congelamento> quindi che riguarda l'oggetto e non la portata delle competenze". L'Autore ripropone l'espressione anche commentando la

quello non istituito e disciplinato dalle loro leggi<sup>173</sup>.

Così si esprimeva la Corte nella sentenza n. 296 del 2003: *“La circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa - nonostante la sua denominazione - non può considerarsi «tributo proprio della regione», nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale.*

*Ne discende che, allo stato, la disciplina sostanziale dell'imposta non è divenuta - come la stessa Avvocatura sembra erroneamente ritenere - oggetto di legislazione concorrente, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, della Costituzione, ma rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e)”*.

Tuttavia, convinta che l'intero sistema tributario può funzionare, nel nuovo assetto delineato dalla Costituzione, soltanto a condizione che vi sia un reale coordinamento delle politiche fiscali dei vari livelli di governo<sup>174</sup>, la Corte pochi mesi dopo aggiunse l'ulteriore tassello al mosaico (probabilmente già definito nella sua interezza, ma semplicemente non esplicitato, in occasione delle precedenti pronunce).

Con la sentenza n. 37 del 2004, pur senza una revisione dell'indirizzo generale sulla desumibilità dei principi fondamentali dalla legislazione statale<sup>175</sup>, viene affermata senza incertezze la necessità di un'esplicita disciplina con legge statale<sup>176</sup>. Così si esprime infatti la Corte:” *L'attuazione di questo disegno costituzionale richiede però come necessaria premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi*

---

successiva sentenza n. 37/2004 in materia di principi fondamentali (Brancasi A., *Osservazioni, cit.*, p. 462).

<sup>173</sup> Nelle due sentenze nn. 296 e 297 del 2003 viene utilizzata, estendendola alla tassa automobilistica, una “interpretazione ‘restrittiva’ della natura dell’IRAP elaborata dalla Consulta alla luce dell’art. 119 Cost. ‘vecchio testo’, facendo leva sulla distinzione prevista dal comma 2, fra i ‘tributi propri’ e le ‘quote di tributi erariali’” (Di Maria R., *Il legislatore tace, la Consulta parla ... ed il riformato art. 119 Cost. (non) entra in vigore, Rassegna Amministrativa Siciliana*, 2003, (4), p. 1287).

<sup>174</sup> Brancasi A., *Osservazioni, cit.*, pp. 462-463.

<sup>175</sup> Si vedano le sentenze 94 e 201 del 2003 e 282 del 2002. Tuttavia, secondo quest’ultima, la possibilità di desumere i principi fondamentali dalla legislazione vigente dovrebbe comunque avere carattere transitorio, mentre, a regime, i principi in discorso dovrebbero essere posti da leggi statali ad hoc. Lo ricorda Cuocolo F., *La difficile sopravvivenza, cit.*, p. 2815. Sul ‘distacco’ dal precedente costituito dalla sentenza n. 282/2002 cfr. Selicato P., *La nuova autonomia degli enti territoriali, Diritto e pratica tributaria*, 2005, I, pp. 1196 ss.

<sup>176</sup> L’intervento della Corte con la sentenza n. 37/2004 è “servito a porre un punto fermo nel dibattito: senza un primo passo dello Stato, senza una legge che indichi i principi generali e le norme di coordinamento, le regioni e gli enti locali hanno attualmente uno spazio di manovra assai limitato, anche in relazione ai tributi dei quali già da ora la legge destina loro il gettito, in tutto o in parte.” (Fregni M.C., *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale, in Rassegna tributaria*, 2005, p. 710). L’orientamento è stato confermato da molteplici pronunce.

la potestà impositiva, rispettivamente di Stato, Regioni ed enti locali”.

Si è detto che così “a partire dalla sentenza 26 gennaio 2004, n. 37 la Corte ha sancito una singolare situazione di quiescenza della fiscalità regionale e locale, quand’anche in astratto potenziata dalla riforma del titolo V. Quanto meno sul versante tributario la riforma ha assunto nella sostanza natura <programmatica>”<sup>177</sup>.

Ma anche per “il diritto a <mantenere le posizioni>”<sup>178</sup> nello stesso anno giungeva un ridimensionamento ad opera delle sentenze nn. 241 e 381<sup>179</sup>.

A seguito degli interventi della Corte, appariva chiarito:

a) che il nuovo sistema delle competenze non può avviarsi, se non previa fissazione di (nuovi) principi di coordinamento da parte della legge statale<sup>180</sup> (principio riaffermato, poi, dalle sentenze n. 431 del 2004; nn. 335, 397 e 455 del 2005; nn. 2, 75, 412 e 413 del 2006; n. 451 del 2007; n. 357/2010);

b) che la scelta tra due o tre livelli di intervento normativo sul sistema tributario locale deve considerarsi riservata alla legge sui principi di coordinamento<sup>181</sup>.

Invero la scelta della Corte di considerare imprescindibile un’esplicita fissazione con legge statale dei principi fondamentali (che, in definitiva, oggi sarebbe realizzata dalla legge n. 42/2009 e dai futuri decreti legislativi) ha finito per essere generalmente ritenuta inevitabile<sup>182</sup>.

La Corte, evidentemente, a questo punto non poteva sottrarsi all’onere di fornire più puntuali indicazioni, utili al legislatore per l’ormai non più rinviabile adozione della necessaria regolamentazione, proprio sul “coordinamento”.

Lo ha fatto - se si vuole, paradossalmente - nell’ambito del già richiamato giudizio (nato dalla ormai famosa iniziativa legislativa in materia di fiscalità regionale della

<sup>177</sup> Del Federico L., *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali dell’ordinamento*, in AA.VV., *L’autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, (a cura di Valerio Ficari), Giuffrè Milano 2009, p. 2. Già, nello stesso senso, Basilavecchia M. – Del Federico L. – Osculati F., *Il finanziamento delle regioni mediante tributi propri e partecipazioni*, in AA.VV., *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, a cura di A. Zanardi, Il Mulino Bologna, 2006, p. 121. Per Bizioli G. (*I principi statali*, cit., p. 550 nota 2), questa decisione “richiama alla mente quella teoria che qualifica talune disposizioni costituzionali come <norme ad efficacia differita> ovvero norme che, pur contenendo parte della disciplina della materia, richiedono, per ragioni strumentali, l’intervento del legislatore (statale)”.

<sup>178</sup> In precedenza riconosciuto attraverso “una sorta di clausola <stand still>” (Tosi L. – Giovanardi A., *Federalismo*, cit., pp. 2482-2483).

<sup>179</sup> Secondo Tosi L. – Giovanardi A., *Federalismo*, cit., pp. 2482-2483, la Corte avrebbe altresì “negato la polisistematicità dell’ordinamento tributario, che pur è conseguenza necessaria dell’equidistribuzione istituzionale, del riconoscimento *expressis verbis* dell’autonomia tributaria regionale e locale, del ruolo della legislazione regionale, a cui è attribuita, fatti salvi i principi fondamentali del coordinamento, la competenza in materia di tributi regionali e locali”.

<sup>180</sup> “[...] cui vengono attribuiti poteri di scelta anche su ambiti che in verità sembrerebbero già toccati in modo esaustivo dalla normativa costituzionale, fornendo così indirizzi pretori verso soluzioni molto prudenti” (Del Federico L., *L’autonomia tributaria*, cit., p. 403).

<sup>181</sup> La sintesi è di Del Federico L., *L’autonomia tributaria*, cit., p. 403. Negli stessi termini già Morrone A., *Principi di coordinamento*, cit., p. 547.

<sup>182</sup> “Essi dovrebbero essere preferibilmente definiti attraverso <leggi principio> o <cornice>, ma non per questo devono avere sempre la caratteristica di principi espressi e, quindi, scritti: in mancanza di leggi che li individuino possono – almeno in via astratta – essere anche non scritti ed estrapolabili solo in via interpretativa dall’ordinamento interno (Gallo F., *I principi*, cit., p. 923)”. Anche per una compiuta disamina delle differenti posizioni interpretative sul punto cfr. Giovanardi A., *L’autonomia tributaria degli enti territoriali*, Giuffrè Milano, 2005, pp. 225 ss.

Regione Sardegna)<sup>183</sup> relativo ad una Regione a statuto speciale la cui potestà, quindi, come essa stessa si preoccupa di sottolineare, non è soggetta al suddetto coordinamento ma alla “armonia con i principi del sistema tributario”<sup>184</sup>.

Riaffermata la validità del proprio orientamento in tema di attuale ‘blocco’ delle leggi regionali in materia di tributi propri non aventi<sup>185</sup> “presupposti diversi da quelli degli esistenti tributi statali”<sup>186</sup> (questi ultimi però a condizione che “oltre ad essere in armonia con la Costituzione, rispettino ugualmente i principi dell’ordinamento tributario, ancorché solo <incorporati>, per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato”<sup>187</sup>), nel punto 2 del quinto “considerato in diritto” vengono chiarite e poste a confronto le nozioni di “principi del sistema tributario dello Stato” (rilevanti per l’esercizio della potestà legislativa delle Regioni statuto speciale e di quella esclusiva ‘residuale’ delle Regioni a statuto ordinario)<sup>188</sup> e di “principi fondamentali di coordinamento” (rilevanti per l’esercizio della potestà

---

<sup>183</sup> Tuttavia, secondo Succio R., *La fiscalità ‘sarda’ si misura con l’ordinamento costituzionale e comunitario: l’esito del primo round e alcune considerazioni comparatistiche* (nota a C. Cost. n. 102/2008), in *Riv. dir. trib.* 2009, II, p. 314, “[...] con buona probabilità possiamo ulteriormente aggiungere che le considerazioni sopra esposte trovano applicazione anche con riferimento alle norme di rango costituzionali o attuative di norme costituzionali che si ritrovano in altri Statuti di regioni a Statuto speciale.”. Sulla sentenza si veda, altresì, Dami F., *L’autonomia tributaria regionale ed i vincoli statali e comunitari all’indomani della pronuncia sulla legittimità delle c.d. <tasce sul lusso>*, *Diritto e pratica tributaria*, 2008, II, pp. 898 ss.

<sup>184</sup> “A differenza delle Regioni a statuto ordinario, l’autonomia tributaria delle regioni a statuto speciale non è, infatti, considerata dai rispettivi statuti come un <avanzo> rispetto alla potestà esercitata dallo Stato, essendo l’unico (seppur rilevante) limite al loro primario potere di imposizione costituito, come si è visto, dal dover essere i tributi <in armonia con i principi del sistema tributario>.” (Gallo F., *I principi*, cit., p. 927).

<sup>185</sup> Per Antonini L., *Una importante sentenza*, cit., pp. 98-99, l’aspetto più innovativo della sentenza sta in “quello che non dice”, ossia nel riconoscimento della competenza legislativa esclusiva in materia di tributi propri in assenza della statale di coordinamento attraverso l’esclusione della differente fattispecie.

<sup>186</sup> Per Giovanardi A. (*Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, *Rassegna tributaria*, 2008, p. 1433), la Consulta “[...] attenua la portata della più volte ricordata affermazione [sent. n. 37/2004] secondo la quale la legge statale dovrebbe determinare gli <spazi> ed i <limiti> entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva dello Stato e degli enti territoriali”.

<sup>187</sup> Sicché Gallo F. *I capisaldi*, cit., p. 221, ritiene che la Corte abbia “concretamente ridotto tale potestà a ben poca cosa, escludendo, sulla base appunto dell’art. 117, 2° comma, lettera e), che essa possa avere per oggetto tributi che hanno gli stessi presupposti o le stesse basi imponibili di quelli erariali già vigenti”.

<sup>188</sup> Esprime perplessità al riguardo Sammartino S., *L’imposta regionale sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico*, in AA.VV., *L’autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, a cura di Valerio Ficari, Giuffrè Milano, 2009, p. 19: “Tale scelta della Corte invero suscita qualche perplessità ove si consideri che i principi, di norma, non vengono fissati da singole disposizioni ma si desumono in via interpretativa dal tessuto normativo nel suo complesso; essi, pertanto, per loro stessa natura, si configurano come generali, sono necessariamente pochi ed esprimono lo <spirito> dell’ordinamento o di un ramo di esso. Con specifico riguardo al sistema tributario dello Stato, sono tali, a titolo esemplificativo, quello della progressività, che si traduce, quanto meno, nel divieto di istituire tributi regressivi, quello del divieto di doppia imposizione (in senso giuridico, non economico), quello della tendenziale tassazione di tutte le forme di reddito. Ove si colleghino i principi, come fa la Corte, alla tipologia e alla struttura dei singoli istituti nonché alle loro rationes ispiratrici, essi non si configurano più come generali ma specifici, e il loro numero cresce a dismisura sino a comprimere eccessivamente gli spazi di autonomia del legislatore regionale.”.

legislativa concorrente delle Regioni a statuto ordinario).

*“I primi attengono specificamente alla tipologia e alla struttura degli istituti tributari statali, nonché alle rationes ispiratrici di detti istituti. L'armonia con tali principi dei tributi regionali va, perciò, intesa come rispetto, da parte del legislatore regionale, dello <spirito> del sistema tributario dello Stato (ex multis, sentenza n. 304 del 2002) e, perciò, come coerenza e omogeneità con tale sistema nel suo complesso e con i singoli istituti che lo compongono.*

*I secondi attengono agli elementi informativi delle regole che presiedono i rapporti e i collegamenti tra il sistema tributario dello Stato, quello delle Regioni a statuto ordinario e quello degli enti locali e presuppongono una legge statale che li fissi espressamente.”.*

Sia gli uni che gli altri intervengono nel realizzare “una funzione di coordinamento in senso lato tra i diversi sottosistemi del complessivo sistema tributario. Con la differenza, però, che mentre l'armonia con i <principi del sistema tributario dello Stato> richiede solo che la Regione, nell'istituire i tributi propri, valuti essa stessa la coerenza del sistema regionale con quello statale e conformi, di conseguenza, i propri tributi agli elementi essenziali del sistema statale e alle rationes dei singoli istituti tributari, invece, i <principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario>, in quanto realizzano un coordinamento in senso stretto, hanno per oggetto la delimitazione delle sfere di competenza legislativa tributaria e presuppongono – salvi i pochi casi di cui si è sopra detto – l'esistenza di un'apposita legge che li stabilisca.”<sup>189</sup>.

Si tratta di quella che in dottrina è stata definita “l'alternativa tra una forma lata e una forma propria di coordinamento”<sup>190</sup>.

A questo punto la Corte costituzionale, che non è ulteriormente intervenuta innovativamente<sup>191</sup> sui temi appena trattati<sup>192</sup>, aveva adempiuto al compito assunto di ‘traghetare’ il sistema fino all'intervento del legislatore che, cogliendo il suo pressante

---

<sup>189</sup> Comunque sull'identità di funzione fonda la sua convinzione che la differenza tra le due categorie di vincoli da principi sia più apparente che reale Falsitta G., *Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di <lusso> nelle <secche> dei parametri costituzionali e comunitari*, Corriere giuridico, 2008, p. 894. Di diverso avviso, Cociani F., *Tributi propri della Regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, Rassegna tributaria, 2008, p. 1408 nota 9, per il quale la Corte “[...] avrebbe potuto anche domandarsi se il parametro legislativo prescelto (ovvero l'<armonia rispetto al sistema tributario dello Stato> con riferimento al quale i tributi regionali debbono nel complesso coerenza) non imponga comunque di riguardare il sistema tributario complessivo (statale, regionale e locale) unitariamente, perché unica è l'unità politica dello Stato e perché comunque il contribuente è uno e uno solo, a prescindere dai livelli di governo che determinano la tassazione” (op. cit., p. 1411).

<sup>190</sup> Ragucci G., *La legge delega per l'attuazione dell'art 119 Cost.*, cit., p. 691.

<sup>191</sup> La Corte, invece, pronunciandosi su un ricorso proposto dal Governo contro la legge della Provincia autonoma di Trento di rideterminazione dell'aliquota dell'IRAP ha riaffermato, nel riconoscere la legittimità dell'intervento legislativo in virtù dell'ampliamento delle prerogative statutarie operato dalla legge statale nel 2009, il principio generale di necessaria individuazione da parte della legge statale delle regole fondamentali per assicurare il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (sentenza n. 357 del 2010).

<sup>192</sup> C'è invece stata una pronuncia che ha già investito la legge 42 del 2009 sotto il duplice profilo dell'applicabilità (esclusa dalla Corte) alla Regione Siciliana di disposizioni diverse da quelle che il legislatore stesso ha dichiarato applicabili alle autonomie speciali (artt. 15, 22 e 27) e dell'istituzione, in rapporto al ruolo dell'esistente Commissione paritetica prevista dallo Statuto siciliano, del nuovo ‘tavolo’ di negoziazione (ritenuta legittima dalla Corte). Cfr. sentenza n. 201 del 2010.

invito, ha approvato la legge di delega n. 42 del 5 maggio 2009.

#### 4. L'adozione dello strumento della delega legislativa per la determinazione dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario.

4.1 Come già osservato nella parte iniziale del presente lavoro, con la legge n. 42 del 5 maggio 2009 il legislatore, intendendo dare attuazione all'articolo 119 della Costituzione, ha provveduto a dettare *“disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”*<sup>193</sup> all'interno di un provvedimento i cui molteplici *“ambiti di intervento”* sono elencati all'articolo 1.<sup>194</sup>

Adottando un criterio che cerchi di rispettare una logica sistematica, con riferimento al tema specifico, sono stati individuati i diversi oggetti: *“[...] (a) principi attuativi delle regole costituzionali inerenti alla disciplina dei tributi (legalità; capacità contributiva; imparzialità e buon andamento); (b) principi generali di coordinamento del sistema tributario (separazione delle fonti; territorialità; correlazione e contenenza; fiscalità di sviluppo); (c) principi e criteri direttivi relativi ai tributi regionali, e (d) ai tributi di comuni, province e città metropolitane”*<sup>195</sup>.

L'elencazione formulata dal legislatore rende non necessarie ulteriori considerazioni per ritenere comunque fondato il rilievo critico, accennato in premessa, circa la irragionevole sovrapposizione nel provvedimento di materie tra sè profondamente diverse, talune oggetto di legislazione esclusiva altre di legislazione concorrente, che probabilmente avrebbero meritato (ma si è già detto dei tempi della politica e del federalismo fiscale come *“esigenza indifferibile del sistema”*<sup>196</sup>) sedi, forme e tempi differenti, piuttosto che un cumulativo ed indifferenziato affidamento per delega al Governo.

I limiti del presente lavoro non consentono una dettagliata disamina del testo della legge, per la quale si rinvia ai pregevoli contributi già citati in precedenza, sicché l'attenzione viene rivolta soltanto a quegli aspetti che possono considerarsi rilevanti ai fini della ricerca della corretta soluzione interpretativa al problema proposto dell'uso della delega legislativa per la determinazione dei principi fondamentali di coordinamento della potestà tributaria regionale.

Allo stesso modo non appare utile condurre una specifica analisi del testo, in alcuni casi ancora *‘provvisorio’* dei decreti attuativi al momento di pubblicazione del presente lavoro, nella considerazione che esso non presenta significative novità

---

<sup>193</sup> E' la locuzione utilizzata nell'articolo 1 della legge. Al riguardo è stato osservato: *“Tali principi somigliano più a formalizzazioni dei <principi costituzionali> in materia di federalismo fiscale (quindi <forme> di concretizzazione del limite dell'armonia con la Costituzione piuttosto che a scelte politiche (e principi fondamentali) del legislatore statale”* (Sterpa A., *Commento all'art. 1, AA.VV., Il <federalismo fiscale>*, cit., p. 42).

<sup>194</sup> Gli altri ambiti sono: - istituzione e funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante; - utilizzazione delle risorse aggiuntive ed effettuazione degli interventi speciali di cui all'articolo 119, quinto comma, della Costituzione; - principi generali per l'attribuzione di un proprio patrimonio a comuni, province, città metropolitane e regioni; - norme transitorie sull'ordinamento, anche finanziario, di Roma capitale.

<sup>195</sup> Ragucci G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale*, cit., p. 737.

<sup>196</sup> Prendiamo ancora a prestito l'espressione sarcastica di De Fiores C., *Note critiche*, cit.

sull'oggetto d'esame si da modificare la valutazione sulla legge di delegazione costituendo anzi una sua piena conferma.

Era stato subito rilevato con riguardo al disegno di legge - ma l'espressione è rimasta immutata all'articolo 1 nel testo definitivamente approvato dal Parlamento - che la locuzione *"in via esclusiva"*, riferita all'attività di determinazione dei principi fondamentali di coordinamento, *"emerge, con forte stridore antiautonomico [tal che] risulta ora sorprendente che un testo di matrice autonomistica intenda affermare il monopolio della legge dello Stato nell'identificazione dei principi (cadendo nel vischioso equivoco della identità tra legge e diritto)"*<sup>197</sup>. Effettivamente, pur restando dubbiosi sulla reale efficacia di tentativi di autoqualificazione normativa ove si tende a prefigurare una *"capacità di resistenza passiva ulteriore"*<sup>198</sup>, la sua preposizione al testo di un provvedimento siffatto si presta ad interpretazioni non rassicuranti circa l'attuazione del principio di *'equiordinazione'* e, in ogni caso, sull'equilibrato rapporto tra lo Stato e le altre componenti della Repubblica.

Con il provvedimento in esame il legislatore ha chiaramente inteso adempiere *'anche'* al compito, dalla Corte indicatogli come *"doveroso"*, di dettare i principi fondamentali del coordinamento del sistema tributario necessari per l'esercizio della potestà legislativa concorrente in materia tributaria delle Regioni e lo ha fatto ricorrendo (è proprio il caso di dire) *'esclusivamente'* allo strumento della delega legislativa. Lo si evince (tra l'altro) inconfutabilmente dal primo comma del successivo art. 2: *"Il Governo è delegato ad adottare, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario [...]"*.

Dal secondo comma dello stesso articolo apprendiamo che la delega si articola secondo due ordini di *principi e criteri direttivi*: quelli espressamente qualificati come *"general"*, contenuti nella elencazione, a dir poco articolata (giunge fino alla lettera *"mm"*)<sup>199</sup>, dello stesso comma e gli altri denominati *"specifici"*, contenuti negli articoli

<sup>197</sup> Del Federico L., *Il rapporto*, cit., p. 9. Sul punto specificamente e, più in generale, sull'art. 1 del provvedimento, cfr. Pizzetti F., *Un federalismo per unificare il paese e rafforzare la democrazia*, AA.VV., *Il federalismo fiscale*, cit., 14 ss.

<sup>198</sup> Rivoecchi G., *Il federalismo fiscale*, cit., p. 53, che richiama la non felice esperienza al riguardo dello Statuto del contribuente. Il rischio era già stato avvertito da Giovannini A., *Normazione regionale*, cit., p. 1169 nota 7, secondo il quale i principi fondamentali costituiscono *"[...] regole generali, univoche e stabili ordinate a disegnare, per così dire, lo scheletro dell'ordinamento e a garantirne unità, conformemente ai principi e ai valori desumibili dalla Carta fondamentale [...]"*. In buona sostanza, una legge (ordinaria) che riproducesse tali previsioni diverrebbe soltanto una legge manifesto, priva di significato sostanziale. Certo, i principi, per essere qualificati come fondamentali devono sicuramente affondare la propria radice nel terreno costituzionale. Ma affinché non si traducano in norme di *<bandiera>*, credo che si debbano godere di una connotazione ulteriore, e cioè si debbano esprimere in previsioni di natura almeno interpretativa [...]. Essi, infatti, essendo dettati, come ho detto, con legge ordinaria, potrebbero essere derogati da successive leggi ordinarie dello Stato e dunque, in ipotesi, venir vanificati anche integralmente".

<sup>199</sup> *"Il progetto si complica allorché lo stesso art. 2 soggiunge che, «fermi restando gli specifici principi e criteri direttivi stabiliti dalle disposizioni di cui agli artt. 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 26, 28 e 29 (ventuno pagine a stampa), i decreti legislativi di cui al comma 1*



ivi indicati.

Così, in virtù dell'ulteriore sdoppiamento, i tre livelli di normazione (principi e criteri direttivi nella legge di delega, principi fondamentali nei decreti legislativi, legge regionale), già criticati dalla dottrina perché eccessivi<sup>200</sup>, crescono al numero di quattro (principi e criteri direttivi generali e speciali nella legge di delega, principi fondamentali nei decreti legislativi, legge regionale). Le ricordate perplessità, in ordine ad una delega sui principi fondamentali, traggono ulteriore spinta da questa immotivata moltiplicazione dei livelli di disciplina, incomprensibile per un'attività di coordinamento che deve astenersi dal *'dettaglio'*.

E' possibile peraltro rilevare quanto sia purtroppo difficile individuare i principi e criteri direttivi *"generalì"* riferibili al nostro oggetto, verificandone attinenza, rilevanza e significato, in considerazione della vaghezza di molte delle espressioni utilizzate<sup>201</sup> e del forte rilievo assunto nel contesto dalla perequazione e dal coordinamento della finanza pubblica<sup>202</sup>.

Si noti come la lettera c) di questo secondo comma si riferisca sì esplicitamente ai *"singoli tributi"* ed al *"sistema tributario nel suo complesso"*, ma razionalità, coerenza, semplificazione, riduzione degli adempimenti, trasparenza, efficienza, legalità, pur assolutamente indispensabili, sembrano presupposti troppo scontati per poter essere utilmente posti a base di un'attività legislativa così *'fondamentale'*.<sup>203</sup>

E le lettere l) ed n), che sostanzialmente contengono un semplice richiamo a principi costituzionali<sup>204</sup>, inducono a ritenere che nulla sarebbe cambiato se non fossero

---

*sono uniformati ai principi e criteri direttivi generali », individuati in ventuno punti dalla lett. a alla lett. z e alcune sottospecificazioni (per quattro pagine a stampa)" Marongiu G., Difficoltà attuative, cit., p. 1823.*

<sup>200</sup> D'Atena, *La difficile transizione*, cit., p.316-317; Idem, *Legislazione concorrente*, cit.

<sup>201</sup> Già sul disegno di legge veniva osservato: "[...] quanto più le espressioni usate dal legislatore statale saranno vaghe e di incerto contenuto in una materia così complessa e articolata quale è quella del federalismo fiscale, tanto più si incrementeranno le possibilità, come è già avvenuto nel recente passato, che sorgano controversie tra le Regioni e lo Stato. Sarà la Corte costituzionale, nel dirimere tali controversie, a provvedere all'interpretazione delle norme e a fissarne il contenuto in via definitiva" (Sammartino S., *L'imposta regionale*, cit., p. 30).

<sup>202</sup> E' d'altro canto intuitivo che in una riforma intesa a realizzare il *'federalismo fiscale'* il tema della ripartizione delle risorse finanziarie, specie in un momento di crisi come l'attuale, finisca per prevalere sulle esigenze di una chiara e corretta ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria. Nel medesimo senso cfr. Tosi L., *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, I, p. 941. Osserva altresì, in termini generali sul provvedimento, Lupi R., *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo fiscale*, *Corriere tributario*, 2008, p. 3081: "[...] la maggior parte delle discussioni sull'argomento riguardano solo di riflesso il diritto tributario, in quanto toccano i temi dell'allocazione della spesa pubblica e dell'erogazione dei servizi in relazione ai vari livelli di governo, ad esempio statale, regionale e comunale."

<sup>203</sup> In proposito appare molto calzante (a riprova di un malvezzo ricorrente nei testi legislativi) l'invito, informato a concretezza e buon senso, di un illustre studioso e Presidente emerito della Corte: "Non dovrebbero, in particolare, essere considerati principi e criteri direttivi sufficienti quelli che dicono ciò che non potrebbe non essere detto: quelli che si limitano a ripetere norme della costituzione (il cui rispetto da parte del Governo sarebbe comunque doveroso) o a usare espressioni che non differenziano scelte possibili. Ad esempio, è un criterio direttivo la buona amministrazione, l'economicità, l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa?" (Zagrebelsky G., *Conclusioni*, cit., p. 320).

<sup>204</sup> Sono gli artt. 53 e 117 Cost. Sostiene, tuttavia Ragucci G. *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale*, cit., pp. 740-741: "Qui il principio di capacità contributiva assume un contenuto diverso da quello proprio dell'art. 53 Cost., dal quale è tratto: non è canone più o meno stringente di

state inserite. Pur tuttavia, è una nota stonata (quasi a rivelare una riserva mentale) il richiamo al “rispetto della ripartizione delle competenze legislative fra Stato e regioni in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”, che mostra un’ingiustificabile trasformazione del presupposto della delega nel suo oggetto.

Le stesse considerazioni valgono per le disposizioni contrassegnate dalle doppie lettere bb)-cc)-ee)-ff)-gg)-hh)-mm), piene di espressioni generiche, che le rendono norme-manifesto ed evidenziano una classica delega ‘in bianco’<sup>205</sup>, “norme vaghissime (ed anche molto rozze nella loro formulazione)”<sup>206</sup>.

Ne esce confermata l’impressione che, con le norme generali citate, sul tema del riparto della potestà legislativa per il coordinamento del sistema tributario si sia rinunciato ad affrontare in Parlamento i nodi principali rinviando alla stesura dei decreti legislativi<sup>207</sup>.

Potrebbero, invece, essere considerate rappresentative di scelte in qualche modo ‘fondamentali’ altre disposizioni.

Tra esse, la “esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto”, di cui alla lettera o), la previsione, di cui alla lettera p), sulla correlazione di prelievo fiscale e beneficio sul territorio nonché di contenenza e responsabilità nell’imposizione dei tributi propri, e quella di cui alle lettere q) ed s), circa la facoltà di intervento sui tributi degli enti locali.

Anche in questo caso, però, le perplessità sono più d’una.

Problematica è l’interpretazione del principio di esclusione di ogni doppia

---

*legittimità costituzionale della disciplina sostanziale (e per alcuni anche formale) del tributo, ma regola di coordinamento del sistema tributario erariale, regionale e locale.”.*

<sup>205</sup> Notava, con riferimento al disegno di legge delega, Ficari V., *Sentenza n. 102/2008 della Corte costituzionale e disegno di legge delega n. 1117: prospettive divergenti?*, in AA.VV., *L’autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, (a cura di Valerio Ficari), Giuffrè Milano 2009, p. 121: “Il disegno di legge delega n. 1117, nel definirsi attuativo dell’art. 119 della Costituzione e pur dichiarando di recare in esso le attese disposizioni in materia di <principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario> (art. 1), si scioglie da subito dall’impegno ed investe il Governo del compito di dare la <definizione dei principi di coordinamento della finanza pubblica e la definizione della perequazione> (art. 2). Il prossimo legislatore delegato, alla luce di tale disegno, dovrà, quindi, fissare le regole relazionali tra i diversi livelli di governo nonché i criteri e i limiti dell’autonomia normativa tributaria delle Regioni, da un lato, e delle Province, Comuni e città metropolitane, dall’altro; ciò se non fosse che il decreto attuativo della delega dovrebbe rispettare il principio e criterio direttivo secondo il quale è la legge statale a dover individuare i tributi propri dei Comuni e province, definendone i presupposti, i soggetti passivi e le basi imponibili (art. 10, primo comma, lett. a): ne conseguirebbe, allora, che sia la stessa legge delega a fissare i criteri al fine di evitare una delega c.d. in bianco del tutto illegittima (Tosi, 2008, 941)”.

<sup>206</sup> Giovanardi A., *Il riparto*, cit., p. 46 nota 27.

<sup>207</sup> Ragucci G., *La legge delega per l’attuazione del federalismo fiscale*, cit., pp. 740-741, lamenta la “[...] mancanza, nell’intero corpo della L. n. 42/2009, di indicazioni sugli elementi necessari a definire con sufficiente precisione il presupposto dei tributi propri attraverso i quali l’autonomia di Regioni ed enti locali è destinata a esprimersi. La lacuna lascia in sospeso la verifica di compatibilità con la riserva di legge espressa dall’art. 23 Cost., che potrà farsi dopo l’adozione dei decreti di attuazione. [...] la limitazione della discrezionalità di cui regioni ed enti locali godono nel disciplinare i tributi destinati a trovare attuazione nell’ambito del proprio territorio resta affidata al rigore con il quale gli organismi che lo compongono (Governo e Commissioni) intenderanno la riserva espressa dall’art. 23 Cost.”.

imposizione sul medesimo presupposto<sup>208</sup>, in combinazione con quello di cui alla lett. q) che delimita l'area di intervento della legge regionale “con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato”<sup>209</sup>.

L'effetto appare quello della ‘cristallizzazione’ del criterio del “congelamento” ideato – ma nell'assunto, è da ritenersi, che esso dovesse funzionare transitoriamente, cioè soltanto fino all'intervento coordinatore del legislatore - dalla giurisprudenza costituzionale in materia di tributi propri, in quanto la pressoché totale copertura dei fatti imponibili ad opera di tributi statali costringe la potestà regionale in una sorta di ‘riserva indiana’, riducendola a quell’ “avanzo” di cui parlava Franco Gallo<sup>210</sup> per descrivere la materia tributaria oggetto di legislazione esclusiva o residuale da parte della Regione.

Ne costituisce controprova la specificazione contenuta alla lettera q), formulata ‘in positivo’, di ciò che la legge regionale può disporre in materia di tributi. Si parla dell'istituzione di tributi regionali e locali nonché della delimitazione della potestà degli enti locali su questi ultimi, in termini di aliquote ed agevolazioni, fermo restando, come detto, il divieto di doppia imposizione. Se, però, tutto questo rientra nell'oggetto della potestà legislativa esclusiva (c.d. ‘residuale’) delle Regioni, viene da chiedersi perché la legge statale debba prevederlo ed il dubbio si pone in modo ancor più evidente per la successiva lettera s), dove la legge statale ‘concede’ al legislatore regionale la “facoltà” di istituire a favore degli enti locali compartecipazioni al gettito dei tributi e delle compartecipazioni regionali. Semmai la legge statale dovrebbe dettare disposizioni (contenenti “*principi*”) di coordinamento che, purtroppo, non si rinvergono nel provvedimento.

La “*tendenziale correlazione*”, prevista dalla lettera p), tra prelievo fiscale e beneficio sul territorio nonché tra continenza<sup>211</sup> e responsabilità nell'imposizione dei tributi propri è espressione della scelta, che permea molte delle nuove disposizioni, in favore del principio di “*territorialità*” come cardine del sistema.<sup>212</sup> Tuttavia, anche in questo caso, la correlazione di concetti (prelievo-beneficio, continenza-responsabilità) finora rimasti privi di una reale connessione<sup>213</sup>, se non antitetici o estranei<sup>214</sup>, non va

---

<sup>208</sup> Stevanato D., *I <tributi propri>*, cit., pp. 405-407.

<sup>209</sup> “Non si comprende, anzitutto, se si tratti di due distinti <principi di coordinamento>, oppure di due sfaccettature (quasi un'endiadi) di uno stesso principio [...]”(Stevanato D., *I <tributi propri>*, cit., p. 407).

<sup>210</sup> Gallo F., *I principi*, cit., p. 927. Nel brano, già riportato in precedenza l'Autore poneva a confronto la potestà legislativa residuale delle Regioni a statuto ordinario con quella delle Regioni a statuto speciale, concludendo nel senso che quest'ultima non consiste in un “avanzo” di quella dello Stato come invece la prima.

<sup>211</sup> Per Stevanato D., *I <tributi propri>*, cit., p. 408, il principio di continenza “appare evocativo ma non sufficientemente definito nei suoi contorni: non si comprende se esso alluda ad un requisito di <territorialità> del presupposto [...]”.

<sup>212</sup> Sul “superamento di un'accezione strettamente territoriale del federalismo e il delinearsi di forme di federalismo <glocale>” cita il caso *Crosby vs. National Foreign Trade Council*, discusso davanti alla Corte Suprema degli Stati Uniti d'America nel 2000, Ferrarese M.R., *Diritto sconfinato. Inventiva giuridica e spazi nel mondo globale*, Laterza Bari, 2006, pp. 162 ss.

<sup>213</sup> Riferendosi al binomio solidarietà-responsabilità, Bertolissi M., *Il federalismo fiscale per la riforma dello Stato, Diritto e pratica tributaria*, 2009, I, p. 229, afferma che “se ci sono incoerenze tra questi sostantivi significa che vi è un'alterazione patologica del sistema”.

oltre la sua stessa enunciazione, con la rinuncia netta ad avventurarsi nella specificazione dei contenuti, seppur a livello ‘fondamentale’.<sup>215</sup>

La travagliata disposizione<sup>216</sup>, poi, di cui alla lettera r), circa la valutazione del legislatore regionale della modulazione delle accise sulla benzina, sul gasolio e sul gas di petrolio liquefatto (ancora una volta) secondo il criterio di territorialità collegato alle concessioni di coltivazione e “*nel rispetto della normativa comunitaria e dei limiti stabiliti dalla legge statale*”, con il riferimento alla “*legislazione statale*” fa ritenere che essa si muova non nell’ambito di principi fondamentali per la materia soggetta a legislazione concorrente (non si tratta d’altronde di tributi regionali in senso stretto) e che l’intervento della legge regionale configuri una sorta di integrazione consentita dalla legge statale in materia di sua competenza esclusiva.

L’esclusione, dettata dalla lettera t), di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo si risolve in un rafforzamento del divieto di doppia imposizione, completandolo con il riferimento all’ambito dell’intervento. La formulazione, però, risulta di scarsa decifrabilità sul piano tecnico giuridico (nel suo richiamo ai “*livelli di governo*”, sopravvissuto alla opportuna eliminazione di quello alla “*esportazione delle imposte*”, già contenuto alla lett. z del medesimo art. 2 del d.d.l. 1117) ed è espressa in termini troppo assoluti (non sembra, ad esempio, coordinata con la facoltà del legislatore regionale di intervenire sui tributi locali)<sup>217</sup>.

Fin qui l’esame dei cosiddetti principi e criteri direttivi “*generalì*”, verosimilmente dettati per la determinazione dei principi fondamentali di coordinamento.

---

<sup>214</sup> Rileva Giarda P., *Regioni e federalismo fiscale*, Il Mulino Bologna, 1995, p. 20 che “[...] l’area territoriale di estensione dei benefici connessi ad una singola attività pubblica non necessariamente coincide con i confini territoriali dell’ente locale; deriva da ciò un mis-match tra <area dei benefici> e <area delle contribuzioni> che può essere causa, oltre che di cattiva allocazione delle risorse tra pubblico e privato, anche di inefficienza all’interno del settore pubblico”.

<sup>215</sup> “[...] il principio di correlazione espresso dall’art. 2, comma 2, lett. p), legge citata richiede un collegamento tra prelievo e funzione amministrativa non estrinseco o occasionale, ma tale da individuare la giustificazione sostanziale della contribuzione. Il vincolo è perciò diretto alla individuazione del presupposto, il quale deve sottendere una qualche forma di scambio di utilità tra amministrazione e cittadino, e non alla determinazione dell’ammontare del prelievo, che deve comunque soddisfare un generale criterio di ragionevolezza e pertanto non essere tale da dissuadere l’interessato dall’avvalersi della prestazione pubblica.” (Ragucci G., *La legge delega per l’attuazione del federalismo fiscale*, cit., p. 749).

<sup>216</sup> Si tratta di una disposizione che, non prevista nel testo del disegno di legge originario, è stata successivamente introdotta per controbilanciare le rivendicazioni avanzate, sul fronte delle compartecipazioni al gettito delle accise, dalle Regioni a statuto speciale (in particolare dalla Sicilia) sedi di impianti di raffinazione e per le quali è stato approvato il pur contraddittorio (vi si parla, infatti, anche di Regioni a statuto ordinario) quinto comma dell’art. 27. A proposito di quest’ultima norma La Scala A. E., *La specialità statutaria alla prova del c.d. federalismo fiscale*, *Diritto e pratica tributaria*, 2009, I, p. 350, parla di “*dura trattativa politica*” nel suo commento alla disposizione del disegno di legge in corso di approvazione oggi trasfusa nel citato quinto comma. L’Autore rileva che essa ha avuto come protagonista la Regione Siciliana sul cui territorio viene raffinato oltre il 40 per cento degli oli minerali nazionali. prodotti in Italia.

<sup>217</sup> Tuttavia ritengono la formulazione “*più limpida e convincente*” rispetto alle precedenti Bassanini F. e Macciotta G., *Oggetto e finalità della legge (Commento all’art. 2)*, AA.VV., *Il federalismo fiscale*, cit., p. 38.

Ancora più modesto risulta il contributo in materia di “*principi fondamentali*” offerto da quelli che l’art. 2 chiama principi e criteri direttivi “*specifici*”, contenuti agli artt. 7 e seguenti.

Al capo II “*Rapporti finanziari Stato-Regioni*”, l’art. 7 specifica che per i tributi “*propri derivati*” (quelli istituiti e regolati dalla legge statale, il cui gettito è attribuito alle regioni)<sup>218</sup> le leggi regionali possono “*modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni*”, ma solo “*nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria*”, mentre per le addizionali su tributi erariali esse possono “*introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e possono disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale*”<sup>219</sup>.

Anche in questo caso il riferimento alla “*legislazione statale*” fa ritenere che tale materia non sia oggetto di competenza concorrente e che l’intervento della legge regionale configuri una sorta di integrazione consentita dalla legge statale in una materia di esclusiva competenza dello Stato<sup>220</sup>.

Nulla è invece detto circa i tributi propri *stricto sensu*, se non la riaffermazione che essi possono sussistere soltanto per presupposti “*non già assoggettati ad imposizione erariale*”, presumibilmente nell’ottica di non interferire con la competenza regionale esclusiva e di lasciare il coordinamento ai principi generali di cui si è detto.

In questo modo, tuttavia, la competenza concorrente sembra svanire del tutto<sup>221</sup>, assorbita rispettivamente o da quella (pur modesta) esclusiva e residuale della Regione o da quella (preminente) ugualmente esclusiva dello Stato che, titolare del tributo il cui gettito viene attribuito alla Regione, eventualmente ritagli piccoli spazi ad una sorta di potestà legislativa regionale integrativa (tipica dell’ormai abrogato vecchio sistema<sup>222</sup>).

Al capo III dedicato alla “*Finanza degli enti locali*”, è l’art. 12 che si occupa di tributi, ma è solo la lettera g) che prevede per la legge regionale la possibilità di “*istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali*”. L’ampiezza concessa in materia dalle precedenti lettere ai poteri della legge statale è tale da confermare l’idea della potestà regionale sui tributi locali come un mero ‘*residuo*’<sup>223</sup>, di incerto valore. Nel contempo risulta confermata la “*natura*

<sup>218</sup> Sul tema cfr. Salvini L., *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari (Commento agli artt. 11 e 12)*, AA.VV., *Il federalismo fiscale*, cit., p. 213 ss.

<sup>219</sup> “*La norma è stata significativamente rimaneggiata nel corso dell’iter di approvazione non nel senso della valorizzazione del principio di autonomia*” (Giovannardi A., *Il riparto*, cit., p. 34).

<sup>220</sup> Riferisce invece, a nostro avviso non giustificatamente, il termine “*legislazione statale*” agli adottandi decreti legislativi Antonini L., *La manovrabilità dei tributi propri (Commento all’art. 7)*, AA.VV., *Il federalismo fiscale*, cit., p. 129.

<sup>221</sup> Il rischio di una “*eccessiva frammentazione del sistema fiscale*” giustificherebbe l’impostazione restrittiva per Antonini L., *La manovrabilità*, cit., p. 132.

<sup>222</sup> Commentava, in termini generali sul testo del disegno di legge, Bin R., *Che ha di federale il “federalismo fiscale”?*, *Forum di Quaderni Costituzionali*, 9 dicembre 2008: “*Il quadro appare abbastanza chiaro nelle sue linee essenziali. Ma – ci si può chiedere – che cosa ha di <federale>? Esso, in fondo, appare più coerente con il vecchio Titolo V che con il nuovo. Sembra che il Governo, scrivendo il d.d.l. abbia dimenticato la riforma costituzionale del 2001*”. Ed analogo giudizio sembrano esprimere sulla legge 42/2009 Sacchetto C. – Bizioli G., *Può ancora chiamarsi federalismo fiscale una riforma che limita la potestà legislativa tributaria delle Regioni?*, *Diritto e pratica tributaria*, 2009, I, pp. 258 ss.

<sup>223</sup> Si vedano le considerazioni già svolte in precedenza.

sostanzialmente derivata e, se si vuole, lato sensu agevolativa della fiscalità locale (se si eccettua il caso dei tributi di scopo e, comunque, di quelli, individuati dalla legge, che l'ente locale è libero di attivare o meno)"<sup>224</sup>.

Infine al capo IX sono affidati gli "Obiettivi di perequazione e solidarietà per le Regioni a statuto speciale e per le Province autonome di Trento e Bolzano". La partecipazione delle autonomie speciali alla riforma è totalmente rimessa alle norme di attuazione degli statuti<sup>225</sup>, così come previsto al terzo comma dell'art. 27, nelle quali troveranno posto "il coordinamento tra le leggi statali in materia di finanza pubblica e le corrispondenti leggi regionali e provinciali", "i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario con riferimento alla potestà legislativa attribuita dai rispettivi statuti alle regioni a statuto speciale e alle province autonome in materia di tributi regionali, provinciali e locali", "forme di fiscalità di sviluppo".

Ancor più per tale ambito, dunque, la legge n. 42 del 2009 è un totale rinvio alle emanande norme di attuazione degli statuti<sup>226</sup>, come d'altronde era da prevedere dal momento che le autonomie speciali costituiscono uno dei grandi nodi irrisolti del nuovo sistema di federalismo fiscale<sup>227</sup>.

**4.2** All'esito del pur sommario esame del testo legislativo, emerge la conferma del timore – da alcuni manifestato - che la riforma, nel suo atto più significativo, qual è la legge di delega, non risponda all'esigenza di determinazione di un equilibrato insieme di principi fondamentali, sì che, come era stato auspicato, "dalla normazione sui principi fondamentali e sui principi di coordinamento venga delineato un sistema tributario armonico e solidale che ripartisca il potere tributario senza sovrapposizioni e senza vuoti d'imposta, nel rispetto dei vincoli comunitari e degli obblighi internazionali ma soprattutto rispettoso del principio di autoimposizione riferito ai vari livelli di soggetti istituzionali della Repubblica"<sup>228</sup>.

Preso atto delle tante 'finalità', spesso condivisibili in termini generali (e probabilmente molto importanti sul piano politico) ma - almeno nell'attuale formulazione - di scarsa significatività dal punto di vista giuridico, e del reiterato 'richiamo' di principi già presenti nell'ordinamento tributario, il provvedimento di delega legislativa sembra recare al tema dei principi fondamentali del coordinamento del sistema tributario un contributo piuttosto modesto.

Forse l'unico messaggio chiaramente decifrabile, contenuto nel testo è il drastico ridimensionamento delle aspirazioni di allargamento dell'area di potestà legislativa regionale (sollecitate dalla formulazione dell'art. 119 Cost. nel riformato Titolo V e

---

<sup>224</sup> Della Valle E., *Il c.d. federalismo fiscale*, cit.

<sup>225</sup> Cfr. La Scala E.A., *La specialità statutaria*, cit., pp. 337 ss.

<sup>226</sup> Cfr. De Martin G.C. e Rivosecchi G., *Coordinamento della finanza territoriale e autonomie speciali*, AA.VV., *Il federalismo fiscale*, cit., pp. 342 ss., per i quali rappresenta una necessità la sottoposizione delle autonomie speciali ai principi di coordinamento.

<sup>227</sup> Di "vero e proprio rinvio" parla Giovanardi A., *Il riparto*, cit., p. 47, ad avviso del quale si sarebbe dovuto 'osare di più'. Non vanno, però, sottovalutati gli ostacoli rappresentati dai vincoli di ordine costituzionale – ricordati da Pizzetti F., *Un federalismo*, cit., p. 16, che parla di "una linea assolutamente minimalista" - oltre ovviamente a quelli politici, che si frapponavano ad un tentativo di omogeneizzazione della specialità.

<sup>228</sup> Fantozzi A., *Riserva di legge*, cit., p. 45.

“congelate”, seppur transitoriamente, dall’intervento della Corte costituzionale<sup>229</sup>), con riguardo sia alle materie di legislazione concorrente sia a quelle di legislazione esclusiva, per la disciplina dei tributi “propri” come per quella dei tributi locali<sup>230</sup>.

Nella sostanza esso “*sembra muoversi in linea con l’orientamento, fatto proprio dalla giurisprudenza costituzionale, c.d. dell’autonomia temperata – incentrata sul principio dell’uniformità – per il quale l’art. 119 Cost. avrebbe natura programmatica, ammettendosi così l’esercizio da parte delle Regioni della potestà legislativa tributaria soltanto previa emanazione dell’apposita legge contenente i principi fondamentali di coordinamento*”<sup>231</sup>.

Se, tuttavia, questo approccio, seppur estremamente prudente, poteva trovare una sua giustificazione nell’esercizio di una ‘*supplenza*’ da parte del Giudice delle leggi per tamponare una situazione difficile nell’attesa dell’intervento del legislatore statale<sup>232</sup>, la sua riproduzione nella legge chiave della riforma acquista un valore ben diverso ed un significato politico e giuridico rilevante.

Ne viene fuori la conferma di un sistema di tipo accentrato e derivato<sup>233</sup>, in cui sarà sempre lo Stato a decidere l’istituzione di tutti i principali tributi ed il concreto livello di tassazione<sup>234</sup>, a fronte di un riequilibrio operato quasi esclusivamente attraverso le compartecipazioni che generalizza il sistema vigente per il finanziamento delle Regioni a statuto speciale.<sup>235</sup>

---

<sup>229</sup> Per Stevanato D., *I <tributi propri>*, cit., p. 397, la legge di delega “ha di fatto recepito la restrittiva posizione della Corte costituzionale”.

<sup>230</sup> Di questa opinione ci sembra Melis G., *La delega*, cit., p. 1002, quando esprime il seguente giudizio: “*Dal complesso della delega risultano dunque margini di intervento per gli enti locali piuttosto limitati per quanto attiene sia a i tributi propri – modulabili a piacimento ma con presupposti vincolati al divieto della doppia imposizione (nonché, ai sensi dell’art. 119, comma 2, della Costituzione al rispetto dei principi statali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario) – sia ai tributi derivati, pur sempre consistenti in strumenti etero diretti (e con ampiezza dell’intervento rimessa ad indeterminati “criteri fissati dalla legislazione statale”), sia ai tributi erariali, non solo preponderanti in termini di gettito complessivo ma con intervento regionale circoscritto alle sole addizionali e detrazioni*”.

<sup>231</sup> Della Valle E., *Il c.d. federalismo fiscale*, cit. L’Autore riprende, confermandolo, un giudizio espresso sul disegno di legge da Del Federico L., *Il rapporto*, cit., pp. 8 ss.

<sup>232</sup> In tal senso, ricordando le parole del suo Presidente Gustavo Zagrebelsky, *De Martin G.C. e Rivosecchi G., Coordinamento*, cit., p. 337.

<sup>233</sup> Antonini L., *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale, Diritto e pratica tributaria*, 2009, I, p. 237, così riassume le scelte operate: “*Il sistema di finanziamento delle Regioni si struttura quindi individuando nei tributi regionali derivati e nelle compartecipazioni ai tributi erariali la fonte primaria di finanziamento delle funzioni ad esse attribuite. [...] Lo spazio dei tributi regionali autonomi è minore, in conformità a quanto avviene in altri ordinamenti, ad esempio quello spagnolo, potendosi esercitare solo su presupposti che non siano già oggetto dell’imposizione statale*”.

<sup>234</sup> Stevanato D., *I <tributi propri>*, cit., p. 396. Brosio G., *Equilibri instabili*, Bollati Boringhieri Torino, 1994, p.106, ricorda come, alla fine degli anni ’70 del secolo scorso, l’idea di un centro decisionale unificato per far funzionare le relazioni tra i governi di diverso livello in un sistema federale (c.d. <federalismo esecutivo>) trovò forti sostenitori come James Sundquist negli Stati Uniti.

<sup>235</sup> Tale osservazione, seppur in termini che sembrano sostanzialmente positivi, è formulata da Di Siena M., *Note minime (problematiche) sulle entrate tributarie degli enti sub-statali nella recente legge delega sul federalismo fiscale*, *Rivista di dir. Trib.*, 2009, I, pp. 976-977, per il quale “*[...] almeno a livello regionale, un sistema tributario come quello desumibile dalla Legge Delega è tutt’altro che sconosciuto nella storia repubblicana. Seppure con talune sensibili differenziazioni, infatti, le Regioni a statuto speciale, hanno goduto – sin dalla loro istituzione – di meccanismi di finanziamento in larga parte incentrati sui tributi etero-diretti ovvero su forme di compartecipazione (finanche integrali) al gettito dei tributi erariali riscossi sul proprio territorio. Sotto questo profilo, pertanto, la legge delega*

Se è questo il risultato dell'esercizio della facoltà di delega da parte del Parlamento per la fissazione dei principi e criteri direttivi per la determinazione dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario, non appare inutile riprendere il filo dei ragionamenti sviluppati nei precedenti capitoli al fine di verificare se, in qualche modo, esso dipenda anche da una non corretta applicazione dello strumento della delega nel caso specifico della materia considerata.

Come abbiamo visto, l'utilizzazione della delega legislativa per fissare principi e criteri direttivi di determinazione dei principi fondamentali nelle materie di legislazione concorrente è stata giudicata il frutto di una "abnorme" estensione dell'istituto disciplinato dall'art. 76 Cost.

Tra le molteplici ragioni che inducono ad esprimersi negativamente su tale scelta del Parlamento abbiamo richiamato la mortificazione del suo stesso ruolo, nello svolgimento di una funzione di elevato significato politico quale è quella di fissare regole condivise per l'attività legislativa nell'ambito della Repubblica (nello spirito di equiordinazione dell'art. 114 Cost.), e la bizzarria di una scomposizione dei principi fondamentali in due momenti, talché essi debbano subire un'ulteriore trattamento di 'sublimazione' (i c.d. "principi al quadrato"<sup>236</sup>) per consentire la formulazione di principi e criteri direttivi che li riguardino.

Certamente, come pure abbiamo considerato, le perplessità non hanno finora avuto la meglio, nonostante gli "scricchiolii" nella vicenda della c.d. 'legge La Loggia', sull'esigenza di 'tenuta' del sistema, assicurata dalla "tollerante" giurisprudenza della Corte che, anzi, ha esplicitamente riconosciuto nel 2005 l'ammissibilità di un siffatto uso della delega.

Non può, però, sfuggire come si tratti di una soluzione con evidenti 'limiti'<sup>237</sup>, che nella fattispecie si trasformano in fattori critici.

Che la delega al Governo in materia di principi fondamentali non sia "di per sé"<sup>238</sup> contraria alla Costituzione<sup>239</sup> non vuol dire affatto che non sia configurabile in essa una violazione quando il suo realizzarsi confligga con principi costituzionali (nel caso di ricorso proposto in via principale, comunque necessariamente a condizione che ciò si risolva in una violazione agli artt. 117, 118 e 119 Cost.).

Non sembra sia un caso che nessuna delle già citate quattro sentenze del 2005 (nn. 50, 205, 270 e 384), nelle quali la Corte ha confermato l'esercizio della facoltà di delega in materia di principi fondamentali, abbia riguardato fattispecie di siffatta attività legislativa in materia tributaria.

Orbene, un'applicazione analogica alla materia tributaria di principi interpretativi elaborati con riferimento ad altre materie è francamente improponibile.

---

*non sembra affatto innovare in maniera copernicana (come tanto i fautori quanto i detrattori del federalismo fiscale lasciano intendere nell'agone polemico) quanto piuttosto istituzionalizzare (ammodernandolo) un archetipo ben noto all'esperienza nazionale".*

<sup>236</sup> D'Atena, *La difficile transizione*, cit., p.316-317; *Idem*, *Legislazione concorrente*, cit.

<sup>237</sup> Potrebbe dirsi, senza un azzardo eccessivo, che alcuni di essi siano stati 'voluti' dalla stessa Corte.

<sup>238</sup> L'espressione, fortemente limitativa ed estremamente significativa, è tratta dalla stessa sentenza n. 50/2005.

<sup>239</sup> Comunque "fermo restando il necessario rispetto del limite dei principî fondamentali che la normazione statale esplicantesi nelle forme indicate dall'art. 76 Cost. incontra nei diversi ambiti materiali individuati dal terzo comma dell'art. 117 Cost." (sentenza n. 270/2005).



L'intero svolgersi della giurisprudenza costituzionale dimostra in maniera inequivocabile come la Corte abbia attribuito alla materia della potestà legislativa tributaria, ed in particolar modo ai principi fondamentali che devono regolarne l'esercizio, una peculiarità<sup>240</sup> che postula soluzioni sue proprie, non consentendo di estendere ad essa conclusioni interpretative raggiunte per altri ambiti.

D'altro canto, soltanto così si spiega la descritta intransigenza della Corte nell'affermare la necessità dell'esplicita fissazione dei principi fondamentali da parte del legislatore statale con apposito provvedimento, a dispetto del differente orientamento assunto da tempo con riguardo ad altre materie.

E' facile poi, a supporto dell'argomentazione appena svolta, invocare il già citato elemento testuale, costituito dalla 'ingombrante' presenza dell'art. 119 Cost. con il suo esplicito richiamo ai principi di coordinamento del sistema tributario. C'è da chiedersi, infatti, quale altra ragione potesse avere, se non quella di postulare una soluzione all'uopo definita, il legislatore della riforma costituzionale per reiterare l'esigenza del coordinamento mediante principi in norma diversa e speciale rispetto a quella generale contenuta all'art. 117, terzo comma, della Costituzione.

Ma è ancora più convincente, si ritiene, la considerazione – non estranea alle conclusioni raggiunte dalla Consulta - che l'operazione di 'ricognizione' sui principi immanenti nell'ordinamento sarebbe in questo caso destinata al fallimento, poiché, a seguito del radicale cambiamento rappresentato in quest'area dalla riforma del Titolo V, la legislazione "statale" non può più ritenersi rappresentativa degli assetti nella "Repubblica".

Alla luce di quanto precede, non sembra giuridicamente corretto ritenere delegabile al Governo una materia per la quale la Costituzione (secondo l'interpretazione fornitane dalla Corte costituzionale in molteplici occasioni ed in tempi diversi) ha inteso esigere un'esplicita regolamentazione di principio da parte del legislatore statale.

Né, per quanto già precisato, sarebbe ipotizzabile in subiecta materia un'operazione di interpretazione "minimale" della delega (per intenderci, come quella utilizzata nella sentenza n. 280/2004 sulla legge n. 131 del 2003), a causa dell'inidoneità a tale fine della legislazione statale esistente<sup>241</sup>.

Che, poi, sarebbe ben strano se per la 'grande riforma del federalismo fiscale' ci si affidasse, in tema di principi fondamentali di coordinamento, ad una sorta di legge

---

<sup>240</sup> Si usa deliberatamente un termine 'neutrale' per evitare che l'argomentazione venga risucchiata nell'irrisolta disputa sulla "autonomia" del diritto tributario nell'ordinamento giuridico. Il termine "specialità" poiché esso evoca interminabili dispute, qualora riferito alla materia tributaria nell'ambito dell'ordinamento giuridico.

<sup>241</sup> In questo senso, seppur non con esplicito riferimento alla materia fiscale, è stato notato che "[...]l'attuazione dell'art. 1, comma 4, della l. 131/2003 si è dimostrata attualmente impossibile per quelle materie concorrenti <di nuovo conio>, introdotte cioè con il nuovo testo dell'art. 117, comma 3, Cost., ma con una carica intrinsecamente innovativa rispetto ai contenuti della legislazione pregressa [...]" (Tarli Barbieri G., *La delega legislativa*, cit., p. 190). Non si realizza, infatti, nel campo tributario, la situazione richiamata da D'Atena A., *Legislazione concorrente*, cit., secondo cui "a ridosso dell'entrata in vigore del rovesciamento dell'enumerazione, il corpus della legislazione nazionale è (ancora) idoneo ad esprimere principi suscettibili di orientare gli sviluppi della competenza legislativa delle Regioni".

soltanto formale - tale è la legge di delega sui principi fondamentali nel modello della sentenza 280/2004 - priva di reale efficacia cogente nei confronti delle Regioni, che da essa non sono vincolate nell'esercizio della loro potestà legislativa ma semmai orientate sotto il profilo conoscitivo.

Tutto ciò senza voler far pesare sul giudizio, in modo che potrebbe essere giudicato strumentale, le altre due prospettive che pure appaiono ineludibilmente rilevanti.

La prima di queste, utile a ponderare le posizioni assunte nel tempo dalla Corte costituzionale, è il cambiamento già in atto dell'atteggiamento del Giudice delle leggi nei confronti dell'estendersi di azioni tese ad un uso fuori controllo della delega legislativa, esploso soprattutto a seguito dell'effetto di contenimento sui decreti legge provocato dall'irrigidirsi dell'interpretazione giurisprudenziale sui presupposti.

Come già ricordato, da più parti e con insistenza è rivolto alla Corte l'invito a rivedere le proprie posizioni *'tolleranti'* sulla delega, a tutela dei valori costituzionali. Proprio un giudizio sulla delicata questione dei principi fondamentali in materia di coordinamento del sistema tributario potrebbe essere un'occasione propizia per il cambiamento auspicato.

L'altra prospettiva è quella che fa da sfondo all'intera questione e che, quindi, non può essere qui tralasciata e cui accenniamo in conclusione.

Il *'mondo nuovo'* concepito dal riformatore del Titolo V – seguendo, è il caso di dirlo, percorsi maturati nel tempo con l'apporto di tanti - risponde ad un principio generale che, con sintesi non sempre entusiasticamente commentata, è identificato come *"equiordinazione"*. La costruzione di un ordinamento tributario, che si inquadri coerentemente in tale modello attraverso l'elaborazione di un'armoniosa *'polisistematicità'*<sup>242</sup>, è appena all'inizio e richiederà tempi e modi adeguati, oltre che la formazione di un'adeguata consapevolezza nei contribuenti come nelle strutture di imposizione fiscale.

In questa cornice non può essere accettato, su un piano giuridico oltre che politico, che per la determinazione delle regole fondamentali cui dovrà ispirarsi l'attività legislativa regionale di coordinamento<sup>243</sup> del sistema tributario il Parlamento dia delega al Governo<sup>244</sup>, peraltro fornendo, come già visto, indicazioni tutto sommato

---

<sup>242</sup> Il termine fu utilizzato dall'ordinanza della Corte costituzionale n. 392 del 1993, che ritenne di risolvere il giudizio, in materia di riscossione, *"in correlazione col principio della polisistematicità dell'ordinamento tributario: ordinamento cui afferiscono produzioni normative talora non coordinate e [...] inquadrate in micro sistemi settoriali, che rendono particolarmente difficile l'individuazione di principi generali, applicabili al di fuori dello specifico settore nel quale sono inseriti"*. Per taluni riferimenti cfr. Boria P., *Il sistema tributario*, cit., p. 7 nota 12 e Melis G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Cedam Padova, 2003, pp. 185 ss.

<sup>243</sup> "... lo strumento della legge statale <quadro> o <cornice> o di <principio> è adottabile solo per la determinazione dei <principi fondamentali>. Il che vuol dire che il coordinamento non riconducibile a detti principi va effettuato, ai sensi del più volte citato art. 117, comma 3, solo dalla legge regionale nei confronti degli enti locali." (Gallo F., *Prime osservazioni*, cit., p. 593).

<sup>244</sup> Per quanto si dirà subito appresso non si intende certo qui rivendicare al Parlamento un ruolo che probabilmente più non gli appartiene, come efficacemente descritto già vent'anni fa: "[...] la configurazione di un principio generale del diritto costituzionale che attribuisce per intero la potestà legislativa al parlamento [sottintende] una visione della forma di governo italiana che [...] non è più

approssimative o scontate ed affidando tutto il resto a negoziazioni tra molteplici attori da condurre su ‘*tavoli*’ di varia natura.

Si tratta, infatti, dell’unico ruolo che, opportunamente in un’ottica di salvaguardia dell’equilibrio dell’imposizione e dei suoi obiettivi, la Costituzione ha conservato allo Stato in quest’area così critica e decisiva per il successo dell’intera nuova costruzione dell’ordinamento tributario<sup>245</sup>.

Se il Parlamento rinuncia ad esercitare questo ruolo, nel quale, in attesa di una Camera delle Regioni<sup>246</sup>, esso è chiamato ad essere garante delle Autonomie dinanzi alla Costituzione, il progetto di riforma per il federalismo fiscale tradisce i suoi stessi presupposti ideali e giuridici, degradando ad un mero nuovo modello con cui lo Stato ripartisce le risorse finanziarie ai diversi livelli di governo.

E’ possibile che le argomentazioni svolte non siano repute sufficienti a fondare una pronuncia negativa della Corte costituzionale sulla legge n. 42 del 5 maggio 2010 o, addirittura, la stessa impugnativa dinanzi alla Corte. Si è consapevoli di quanto peso possano avere, al di là delle considerazioni di ordine giuridico, le preoccupazioni legate all’arresto di un processo che è ormai avviato.

In ogni caso sarà da ritenersi un risultato oltre modo soddisfacente l’aver sollecitato sul tema una riflessione attenta e libera.

---

*corrispondente a quanto può evincersi dalla costituzione, soprattutto se quest’ultima è intesa come costituzione vivente” (Pitruzzella G., La legge di conversione del decreto legge, Cedam Padova 1989, p. 42, citato da Di Maria R., La vis expansiva, cit., p. 479). Si tratta soltanto di richiamare l’attenzione sul rispetto degli equilibri istituzionali che rivestono particolare importanza in un sistema avviato in una prospettiva federale.*

<sup>245</sup> Peraltro, come ricorda Moschetti F., *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto tra diverse culture*, *Rivista di diritto tributario*, 2002, I, p. 252, dando vita ad un “progetto aperto”, che rinvia alle scelte parlamentari.

<sup>246</sup> Sul ruolo di coordinamento dello Stato “in assenza di una Camera delle Regioni” cfr. Giovannini A., *Normazione regionale*, cit., p. 1168 nota 6, ma già prima Gallo F., *Prime osservazioni*, cit., p. 585 ss. Ci sia consentito di richiamarci alle conclusioni del nostro intervento in Senato (Pignatone R., *Audizione*, cit.). Segnalano “la necessità di andare oltre, verso una necessaria riforma anche del Parlamento” Pizzetti F. e Nicotra V., *Nuova governance istituzionale e coordinamento fra i livelli di governo* (Commento agli artt. 3, 4, 5, 6, 17 e 18), AA. VV., *Il federalismo fiscale*, cit., p. 69.